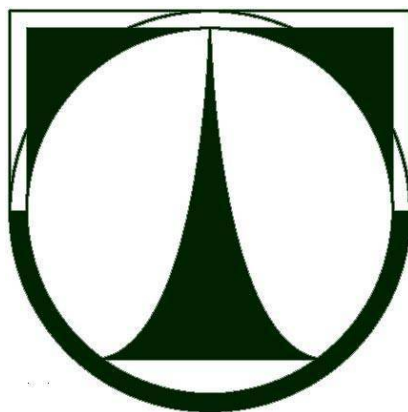


Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2010

Marie Pražáková

Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

**Obecně prospěšná společnost z pohledu účetnictví a daní v podmínkách
ČR**

Charitable company in accounting and taxation in terms of CR

DP-EF-KFÚ-2010-54

MARIE PRAŽÁKOVÁ

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D. , Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Ivana Nedomová, Finanční úřad v České Lípě

Počet stran : 86

Počet příloh: 6

Datum odevzdání: 7. května 2010

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Marie PRAŽÁKOVÁ**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Obecně prospěšná společnost z pohledu účetnictví a daní
v podmínkách ČR**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Vymezení základního legislativního rámce v oblasti neziskového sektoru
2. Komparace neziskového sektoru a podnikatelského prostředí v oblasti daní a účetnictví
3. Studie subjektu Domáci a sociální péče
4. Analýza stavu právního prostředí v neziskové oblasti

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

60 - 70

Forma zpracování diplomové práce:

tištěná

Seznam odborné literatury:

1. PEŠTUKA, J. Účetnictví nevýdělečných organizací. EUROUNION Praha, 2008. ISBN 978-80-7317-067-7.
2. REKTORÍK, J. a kol. Organizace neziskového sektoru. 2. vyd. Praha: EKOPRESS, 2007. ISBN 978-80-86929-25-5.
3. RŮŽIČKOVÁ, R. Neziskové organizace. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-538-2.
4. STUHLÍKOVÁ, H. a KOMRSKOVÁ, S. Zdanění neziskových organizací. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-510-8.
5. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.
6. Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění p. p.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Ivana Nedomová

Datum zadání diplomové práce:

31. října 2009

Termín odevzdání diplomové práce:

7. května 2010

doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

děkanka



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová

vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2009

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 - školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 07. 5. 2010

Marie Pražáková

Anotace

Diplomová práce je zaměřena na problematiku neziskových organizací, konkrétně na oblast účetnictví a daní. Cílem této práce bylo analýzou současného právního prostředí v neziskové oblasti poukázat na nutnost zjednodušení v oblasti administrativy a zavedení některých výhod, které by vedly k podpoře neziskového sektoru jako jedné z důležitých součástí života moderní společnosti. Jako studovaný subjekt byla vybrána konkrétní nezisková organizace Domácí sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s., která se zabývá poskytováním služeb sociálně znevýhodněným osobám k vedení běžného života v přirozeném domácím prostředí. V textu jsou zpracovány legislativní prameny vztahující se k oblasti registrace, organizační struktury, hospodaření, účetnictví a zdaňování neziskových organizací v podmínkách České republiky. Hlavní část práce je věnována studii vybrané neziskové organizace z pohledu hospodaření a zdaňování. V závěru práce byla formou výčtu speciálních ustanovení pro neziskové organizace zakotvených v právních normách provedena analýza stavu právního prostředí v neziskové oblasti a dále jsou formulována doporučení ke zmírnění problému v oblasti odděleného sledování příjmů a nákladů pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob.

Klíčová slova: nezisková organizace, hospodaření, účetnictví, daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty, hlavní činnost, doplňková činnost, předmět daně, osvobození od daně, základ daně.

Annotation

This thesis is about problems of not-for-profit organizations, mainly about region of accounting and taxes. The aim was to show the necessity to simplify administration by present law work analysis in not-for-profit region, and introduce some advantage that can conduce to supporting not-for-profit sector that is one of important parts in modern society. As a studying subject was chosen concrete not-for-profit organization Home care and Health service Mimoň, that provides services for socially disadvantaged persons and helps them to have their daily lives in natural home background. In the text are sources of legislative relating to registration region, organizational structure, economy, accounting, and taxation of not-for-profit organizations in the Czech Republic. The main part of the thesis describes economy and taxation of chosen not-for-profit organization. In conclusion was made law work analysis in not-for-profit region by listing specific provisions for not-for-profit organizations according to legal rules. There are formulated recommendations to reduce problems in separate monitoring revenue and costs for assessing corporate profits tax purposes.

Key words: not-for-profit organization, economy, accounting, corporate profit tax, value added tax, main operation, supplementary operation, object of the tax, tax-exemption, tax base.

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Martině Černíkové, Ph.D., za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce. Dále děkuji zástupcům společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s., Bc. Jaroslavě Kosové, ředitelce společnosti a Mgr. Šárce Krousové, předsedkyni správní rady za poskytnuté informace a konzultace. Zvláštní poděkování bych chtěla věnovat své dceři a její rodině za všestrannou podporu po celou dobu mého studia.

Obsah

OBSAH	7
SEZNAM ZKRATEK:.....	9
SEZNAM TABULEK:	10
ÚVOD	11
1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍHO LEGISLATIVNÍHO RÁMCE V OBLASTI NEZISKOVÉHO SEKTORU.....	13
1.1 Zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti	15
1.2 Občanská sdružení včetně odborových organizací.....	15
1.3 Politické strany a politická hnutí	16
1.4 Registrované církve a náboženské společnosti.....	18
1.5 Nadace a nadační fondy.....	18
1.6 Obecně prospěšná společnost	19
1.7 Veřejné vysoké školy	21
1.8 Veřejné výzkumné instituce	22
1.9 Školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu.....	23
1.10 Organizační složky státu.....	24
1.11 Příspěvkové organizace	25
1.12 Vyšší územní samosprávné celky – kraje.....	25
1.13 Státní fondy	26
1.14 Subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.....	26
2. KOMPARACE NEZISKOVÉHO SEKTORU A PODNIKATELSKÉHO PROSTŘEDÍ V OBLASTI DANÍ A ÚČETNICTVÍ	27
2.1 Daň z příjmů	27
2.2 Daň z přidané hodnoty.....	32
2.3 Daň silniční.....	35
2.4 Daň z nemovitostí.....	36
2.5 Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí.....	38

2.6 Účetní legislativa ve vazbě na neziskové subjekty.....	40
3. STUDIE SUBJEKTU DOMÁCÍ SOCIÁLNÍ PÉČE.....	50
3.1 Odraz daňové a účetní legislativy v činnosti společnosti.....	56
3.2 Analýza ekonomické efektivnosti jednotlivých činností společnosti.....	64
4. ANALÝZA STAVU PRÁVNÍHO PROSTŘEDÍ V NEZISKOVÉ OBLASTI	73
4.1 Oblast statutárních norem.....	73
4.2 Oblast účetnictví.....	76
4.3. Oblast daní.....	78
ZÁVĚR	85
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY:	87
SEZNAM PŘÍLOH:	90

Seznam zkratek:

ČR - Česká republika

DPH - daň z přidané hodnoty

EU - Evropská unie

HV - hospodářský výsledek

ZD - základ daně

ZDP - zákon o daních z příjmů

Seznam tabulek:

Tab. 1 II. Oddíl – daň z příjmů právnických osob

Tab. 2 Hospodaření činnosti domácí zdravotní péče v r. 2008

Tab. 3 Hospodaření činnosti pečovatelská služba v r. 2008

Tab. 4 Hospodaření činnosti pečovatelská služba - rozvoz obědů samostatně v r. 2008

Tab. 5 Hospodaření činnosti Centra pro seniory r. 2008

Tab. 6 Hospodaření činnosti půjčování kompenzačních pomůcek r. 2008

Tab. 7 Vývoj v pořizování kompenzačních pomůcek 2005-2008 (počet ks v roce)

Tab. 8 Hospodaření činnosti provoz chráněných bytů v r. 2008

Tab. 9 Hospodaření „činnosti“ řízení organizace v r. 2008

Úvod

Na začátku devadesátých let minulého století začal stát podporovat nově vzniklý a křehký neziskový sektor jako demokratický faktor společnosti. Organizace neziskového sektoru jsou důležitou součástí života společnosti, protože pracují v celém spektru oblastí, od sociálních, kulturních, ekologických i v oblasti vzdělávání. Významnou oblastí neziskové práce je i oblast sportu.

Činnost neziskových organizací upravují v České republice příslušné zákony, podle nichž se řídí proces registrace, organizační struktura, finanční řízení, hospodaření organizace a její zánik.

Organizace neziskového sektoru nejsou zakládány nebo zřizovány za účelem podnikání. Jejich hlavním posláním bývá uspokojování potřeb ať už skupiny občanů, kterými jsou založeny nebo potřeb veřejných. Výsledky hlavního poslání jsou pro tyto organizace důležitější, než výše příjmů z těchto činností.

Právě tato základní charakteristika, tj. nedůležitost dosahování zisku (i když tyto organizace nemusí být vždy neziskové, ale nejsou za účelem dosahování zisku založeny), která odlišuje neziskové organizace od společností obchodních, mě vedla k zájmu o problematiku těchto organizací.

Ve své práci jsem se zaměřila na daňovou a účetní problematiku veřejně prospěšných organizací. Daňové a účetní záležitosti těchto organizací jsou samozřejmě pouze jednou z oblastí zasahujících do celého systému neziskového sektoru. Existují v nich však podstatné odlišnosti od sektoru podnikatelského a zároveň pro neziskový sektor, přes všechnu snahu státu zjednodušit legislativu v této oblasti a zavedení některých výhod, představují v mnohém režim přísnější až diskriminující ve smyslu vyšších nároků na administrativní činnost, zejména při sledování příjmů a nákladů podle jednotlivých druhů činností a dále určitou zátěž spočívající v neexistenci jednoznačných stanovisek a metodik.

V úvodní kapitole představuji vymezení základního legislativního rámce v oblasti neziskového sektoru, dále se zabývám komparacemi neziskového sektoru a podnikatelského prostředí v oblasti daní a účetnictví. Do praktické části jsem zařadila studii obecně prospěšné společnosti zabývající se péčí o seniory a osoby se zdravotním postižením.

Cílem této práce je analýzou současného stavu právního prostředí v neziskové oblasti poukázat na nutnost zjednodušení v oblasti administrativy a zavedení dalších výhod v oblasti pro život v moderní společnosti tak důležité, jakým neziskový sektor bezesporu je. Řešení navrhovaná v této práci by mohla přispět ke zmírnění některých negativních skutečností, ale konečné řešení tohoto problému bude zřejmě otázkou delšího časového období a hlavně zájmu příslušných institucí se touto problematikou důkladněji zabývat.

1. Vymezení základního legislativního rámce v oblasti neziskového sektoru

Pojem neziskový sektor není v legislativě České republiky samostatně vymezen. Obecně se tak označují subjekty, které jsou definovány vedle obchodních společností jako nepodnikatelské organizace, jejichž hlavním cílem není dosahování zisku. Například Rektořík ve své publikaci uvádí: „*V české odborné ekonomické literatuře není jednoznačně definována charakteristika organizací, které působí v neziskovém sektoru. Pro další výklad se vychází z definice uvedené v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů § 18, že jde o organizace charakteru právnické osoby, která nebyla zřízena nebo založena za účelem podnikání.*“¹

Hlavním cílem neziskové organizace by měla být veřejně prospěšná činnost, která bývá označována jako poslání. Podle Rektoříka: „*Žádná právní norma formulaci poslání neupravuje, přesto je kvalitně formulované poslání základním stavebním kamenem úspěšného fungování neziskové organizace.*“² Většinou se jedná o ochranu vlastních zájmů, poskytování pomoci v sociální oblasti, sledování obecně prospěšných cílů, rozvoj duchovních hodnot, ochrana lidských práv a jiné humanitární cíle, ochrana životního prostředí, zachování přírodních hodnot, ochrana kulturních památek a jiné. Kromě hlavní činnosti mohou neziskové organizace, s výjimkou nadací a politických stran, provozovat také tzv. doplňkovou činnost, jež bývá označována také jako činnost hospodářská nebo podnikatelská. Ta je zpravidla prováděna za účelem účinnějšího využití majetku organizace.

V souvislosti s neziskovým sektorem je aplikován také specifický přístup ke zdaňování. Obecně jsou předmětem daně z příjmů právnických osob příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Předmět daně pro organizace provozující veřejně prospěšnou činnost, tj. subjekty, které nejsou zřízeny nebo založeny za účelem

¹ REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru*. 2. vyd. Praha: EKOPRESS, 2007. s.39. ISBN 978- 80-86929-25-5.

² REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru*. 2. vyd. Praha: EKOPRESS, 2007. s.37. ISBN 978-80-86929-25-5.

podnikání, je vymezen poněkud úžeji. Příjmy těchto subjektů člení zákon o daních z příjmů na dvě skupiny. První skupinu tvoří příjmy, které plynou z činnosti, která je jejich hlavním posláním (přičemž tyto příjmy nejsou obecně předmětem daně, protože většinou nejsou předmětem soutěže s jinými osobami) pokud jsou rovny nebo nižší, než náklady vynaložené na pokrytí potřeb souvisejících se zajištěním takové činnosti, která je jejich hlavním posláním. Do druhé skupiny patří příjmy, které plynou z hospodářské činnosti, ve které působí i neziskové organizace jako konkurenční subjekt ostatním ziskovým subjektům. Jedná se o příjmy plynoucí především z hospodářské činnosti. Tyto příjmy jsou předmětem daně, pokud nejsou od daně osvobozeny.

Charakteristickými představiteli neziskového sektoru jsou zejména organizace typu:

- zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti,
- občanská sdružení včetně odborových organizací,
- politické strany a politická hnutí,
- registrované církve a náboženské společnosti,
- nadace a nadační fondy,
- obecně prospěšné společnosti,
- veřejné vysoké školy,
- veřejně výzkumné instituce,
- školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu,
- obce, organizační složky státu,
- kraje,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.³

³ § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

1.1 Zájmová sdružení právnických osob, pokud mají tato sdružení právní subjektivitu a nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti

Právní úpravu tohoto typu neziskové organizace řeší v §20f až § 21 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Podmínkou zařazení do skupiny neziskových organizací je právě účel, za jakým je zájmové sdružení právnických osob založeno. Ten musí být jiný, než je dosahování výdělečné činnosti. Zápisem sdružení do registru sdružení vedeného u krajského úřadu příslušného podle sídla sdružení nabývá sdružení právní způsobilosti. . Přílohou návrhu na zápis do registru je zakladatelská smlouva nebo notářsky ověřený zápis o ustavující členské schůzi a stanovy schválené zakladateli nebo ustavující členskou schůzí, které určují název, sídlo a předmět činnosti sdružení, práva a povinnosti členů, orgány sdružení, způsob zrušení a naložení s jeho likvidačním zůstatkem, případné členské příspěvky a dále způsob změn a doplnění stanov. Sdružení je právnickou osobou, která odpovídá svým majetkem za nesplnění svých povinností. Před zánikem sdružení výmazem z rejstříku se vyžaduje likvidace, pokud jmění sdružení nepřechází na právního nástupce.⁴

1.2 Občanská sdružení včetně odborových organizací

Podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů ve znění pozdějších předpisů, mohou občané zakládat spolky, společnosti, svazy, hnutí, kluby a jiná občanská sdružení, odborové organizace a sdružovat se v nich. K tomu mají právo svobodného sdružování, aniž by k tomu bylo třeba povolení státního orgánu. Předpis neupravuje sdružování občanů v politických stranách a politických hnutích, dále k výdělečné činnosti nebo k zajištění řádného výkonu určitých povolání a sdružování občanů v církvích a náboženských společnostech. Mezi občanská sdružení patří odborové organizace, zahrádkáři, tělovýchovné jednoty, rybářské spolky, chovatelé, včelaři, Český svaz žen, Český červený kříž, myslivecká sdružení a další. Členy sdružení mohou být i právnické osoby. Sdružení má statut právnické osoby a do jeho postavení a činnosti mají možnost státní orgány zasahovat pouze v mezích zákona. Nikomu nesmí být občansky na újmu sdružuje-li se, je-

⁴ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

li nebo není členem sdružení,, nikdo nesmí být ke sdružování nucen. Práva a povinnosti členů sdružení jsou upraveny stanovami. Zákon nedovoluje sdružení, jejichž činnost by narušovala zákony a ústavu. Návrh na registraci, kterou sdružení vzniká, podává tzv. „přípravný výbor“, tj. nejméně tři osoby, z nichž alespoň jedna musí být starší 18ti let za splnění dalších v zákoně uvedených podmínek. K návrhu se připojí stanovy, kde se uvádí sídlo, cíl činnosti sdružení, orgány, způsob jejich ustavování, určení orgánů a funkcionářů oprávněných jménem sdružení jednat, zásady hospodaření a dále název sdružení, který se však musí výrazně lišit od názvu právnické osoby, která již vyvíjí činnost na území České republiky, od názvu orgánu veřejné moci České republiky, od názvu mezinárodní organizace, jejího orgánu nebo její instituce a od názvu Evropské unie a jejích orgánů. Návrh na registraci se podává na Ministerstvu vnitra České republiky, které však v zákonem stanovených případech může registraci odmítnout. Do sedmi dnů po registraci oznámí vznik sdružení ministerstvo Českému statistickému úřadu, který vede evidenci sdružení. Zákon neupravuje likvidaci občanského sdružení, proto se postupuje dle § 20 občanského zákoníku., dále pak dle příslušných ustanovení o likvidaci společností v obchodním zákoníku. Absenci zákonných ustanovení v této oblasti by sdružení měla napravit úpravou těchto vztahů a uvedením ve stanovách. Totéž platí také o dalších oblastech jako je například hospodaření sdružení a další běžné problémy, které zákon neupravuje, a tak se řídí obecnými předpisy. Proto vše, co zákon neupravuje, by sdružení měla zakotvit do stanov. Sdružení zaniká buď dobrovolným rozpuštěním nebo sloučením s jiným sdružením nebo pravomocným rozhodnutím ministerstva o jeho rozpuštění. Do patnácti dnů oznámí nejvyšší orgán zánik sdružení příslušnému ministerstvu, které oznámí zánik Českému statistickému úřadu do sedmi dnů ode dne, kdy se o zániku dozvědělo.⁵

1.3 Politické strany a politická hnutí

Podle zákona č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a v politických hnutích, ve znění pozdějších předpisů, mají občané právo se sdružovat v politických stranách a v politických hnutích. Tato právní úprava slouží občanům k jejich účasti na politickém životě společnosti, zejména na vytváření zákonodárných sborů a orgánů vyšších územních

⁵ Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů.

samosprávných celků a orgánů místní samosprávy. Výkon tohoto práva může být omezen, což stanoví zvláštní zákony. Na sdružování občanů v občanských sdruženích, k výdělečné činnosti nebo zajištění řádného výkonu určitých povolání a sdružování občanů v církevních a náboženských společnostech se tento zákon nevztahuje. Členem pouze jedné strany nebo hnutí mohou být pouze fyzické osoby, občané starší 18 let. Členství občanů ve stranách a hnutích, popř. účast na jejich činnosti nebo podpoře nebo naopak neúčast nesmí být důvodem k omezování práv občanů. Strany a hnutí, které porušují ústavu a zákony nebo jejichž cílem je odstranění demokratických základů státu, které nemají demokratické stanovy nebo nemají demokraticky ustanovené orgány, které směřují k uchopení a držení moci zamezujícím druhým stranám a hnutím ucházet se ústavními prostředky o moc nebo které směřují k potlačení rovnoprávnosti občanů a jejichž program nebo činnost ohrožují mravnost, veřejný pořádek nebo práva a svobodu občanů nemohou vznikat a vyvíjet činnost. Další omezující ustanovení zákona spočívají v nemožnosti vykonávat funkce státních orgánů ani tyto orgány nahrazovat, nemožnosti řízení státních orgánů a ukládání povinností osobám, které nejsou jejich členy, nemožnosti být ozbrojeny a zřizovat ozbrojené složky. Zakládání a organizování činnosti stran a hnutí na pracovištích nebo v případech stanovách zvláštními zákony je nepřípustné. Dále zákon upravuje podmínky registrace, pozastavení činnosti a zrušení stran a hnutí. Strany a hnutí jsou právnickými osobami, za své závazky odpovídají celým svým majetkem, členové za závazky strany a hnutí ani neodpovídají ani neručí. Strany a hnutí nesmějí vlastním jménem podnikat. Mohou založit obchodní společnost nebo družstvo nebo se účastnit jako společník nebo člen na již založené obchodní společnosti nebo družstva jen tehdy, je-li výlučným předmětem činnosti např. provozování vydavatelství, nakladatelství, tiskáren, rozhlasového nebo televizního vysílání, publikační a propagační činnost, výroba a prodej předmětů propagujících program a činnost příslušné strany a hnutí a další zákonem vyjmenované činnosti. Strany a hnutí vedou účetnictví podle zvláštního zákona, příjmem mohou být mimo jiné např. příspěvky ze státního rozpočtu České republiky na úhradu volebních nákladů, na činnost, členské příspěvky, příjmy z pronájmu apod. . Strany a hnutí jsou povinny předložit každoročně do 1. dubna Poslanecké sněmovně k informaci výroční finanční zprávu, která zahrnuje zákonem vyjmenované údaje. Strany a hnutí nesmějí příjmy bezúplatná plnění a dary z veřejných rozpočtů.⁶

⁶ Zákon č. 424/1991 Sb., o sdružování v politických stranách a politických hnutích.

1.4 Registrované církve a náboženské společnosti

Postavení církví a náboženských společností, vedení veřejně přístupných seznamů registrovaných církví a náboženských společností, svazů církví a náboženských společností a právnických osob založených registrovanou církví a náboženskou společností a evidovaných podle tohoto zákona a dále působnost Ministerstva kultury ČR ve věcech církví a náboženských společností upravuje Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů. Ustanovení zákona podrobně definují pojem svobody náboženského vyznání, základní pojmy, tj. co se rozumí církví a náboženskou společností, co se rozumí osobou hlásící se k církvi a náboženské společnosti. Zákon vymezuje podmínky vzniku a působení církví a náboženských společností. Zákon uvádí výčet možných příjmů církví a náboženských společností, z nichž není vyloučeno ani podnikání, což je významná změna proti původní právní úpravě. Podnikatelské aktivity smějí být vykonávány, ale jen jako doplňková výdělečná činnost. Církev a náboženská společnost vede účetnictví podle zvláštních předpisů.⁷

1.5 Nadace a nadační fondy

Problematiku tohoto typu neziskové organizace upravuje zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. Základní ustanovení zákona definují nadaci nebo nadační fond jako účelová sdružení majetku zřízená a vzniklá podle tohoto zákona pro dosahování obecně prospěšných cílů zejména rozvoj duchovních hodnot, ochranu lidských práv nebo jiných humanitárních hodnot, ochranu přírodního prostředí, kulturních památek a tradic a rozvoj vědy, vzdělání, tělovýchovy a sportu. Zákon upravuje zřízení a vznik, zrušení a zánik nadace a nadačního fondu, definuje orgány nadace a nadačního fondu. Nadace nebo nadační fond vedou účetnictví podle zvláštního předpisu. Roční účetní závěrka nadace musí být ověřena auditorem. Roční účetní závěrka nadačního fondu musí být ověřena auditorem za

⁷ Zákon č. 3/2002 Sb., o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů.

kalendářní rok, v němž úhrn celkových nákladů nebo výnosů vykazovaných nadačním fondem převyší 3 000 000 Kč nebo pokud majetek nadačního fondu je vyšší než 3 000 000 Kč. Nadace nebo nadační fond vypracovává výroční zprávu ve stanovené lhůtě a v zákonem stanoveném rozsahu.⁸

1.6 Obecně prospěšná společnost

Postavení a právní poměry obecně prospěšné společnosti upravuje zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Založit obecně prospěšnou společnost mohou fyzické osoby, Česká republika nebo právnické osoby. Obecně prospěšná společnost je právnickou osobou, která je založena podle tohoto zákona, poskytuje veřejnosti obecně prospěšné služby za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek a její hospodářský výsledek (zisk) nesmí být použit ve prospěch zakladatelů, členů nebo jejích orgánů nebo zaměstnanců a musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla obecně prospěšná společnost založena - § 2. Obecně prospěšná společnost vzniká dnem zápisu do rejstříku obecně prospěšných společností. Návrh na zápis obecně prospěšné společnosti do rejstříku podává zakladatel nebo osoba k tomu zakladatelem písemně zmocněná. K návrhu na zápis musí být přiložena zakládací listina a doklad o vzniku a trvání zakladatele, je-li právnickou osobou. Návrh musí být podán do 90 dnů od založení obecně prospěšné společnosti. Do rejstříku se kromě základních identifikačních údajů zapisuje druh obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla obecně prospěšná společnost založena, a předmět doplňkové činnosti, bude-li provozována. Pokud obecně prospěšná společnost bude vykonávat činnosti, k jejichž výkonu se vyžadují zvláštní podmínky, popřípadě způsob jejich provádění, je zakladatel povinen splnění těchto skutečností prokázat. Dále zákon upravuje podmínky zrušení, likvidace a zániku obecně prospěšné společnosti, taktéž její orgány.

⁸ Zákon č. 227/1997 Sb., o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů.

Hospodaření obecně prospěšné společnosti, účetnictví a výroční zpráva:

- kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla založena, obecně prospěšná společnost může vykonávat i jiné činnosti „doplňková činnost“ za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku a zároveň tím nebude ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb- § 17,
- obecně prospěšná společnost se nesmí účastnit na podnikání jiných osob - §17,
- organizační složky mimo území České republiky smí obecně prospěšná společnost zřizovat za předpokladu, že právní řád státu, ve kterém má být organizační složka obecně prospěšné společnosti zřízena, upravuje hospodaření obecně prospěšné společnosti obdobně jako tento zákon - § 17,
- hospodářský výsledek po zdanění, vykázaný ke konci účetního období, převádí obecně prospěšná společnost v celé výši do rezervního fondu. Rezervní fond používá nejprve ke krytí ztráty vykázané v následujících účetních obdobích- § 17,
- obecně prospěšná společnost je povinna ve svém účetnictví důsledně oddělit náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a spojené se správou obecně prospěšné společnosti,
- obecně prospěšná společnost vypracovává a zveřejňuje výroční zprávu o činnosti a hospodaření v termínu, který stanoví správní rada, nejpozději však do šesti měsíců po skončení hodnoceného období. Hodnoceným obdobím je kalendářní rok. Výroční zprávy musí být veřejně přístupné - § 20.

Výroční zpráva obecně prospěšné společnosti obsahuje:

- přehled činností vykonávaných v kalendářním roce s uvedením vztahu k účelu založení obecně prospěšné společnosti,
- roční účetní závěrku a zhodnocení základních údajů v ní obsažených,
- výrok auditora k roční účetní závěrce, pokud byla auditorem ověřována,
- přehled o peněžních příjmech a výdajích,
- přehled rozsahu příjmů (výnosů) v členění podle zdrojů,
- vývoj a konečný stav fondů
- stav a pohyb majetku a závazků,

- úplný objem výdajů (nákladů) v členění na výdaje (náklady) vynaložené pro plnění obecně prospěšných služeb, pro plnění činností doplňkových a na vlastní činnost (správu)
- změny zakládací listiny a složení řídicích orgánů, k nimž došlo v průběhu roku,
- další údaje stanovené správní radou.

Pokud obecně prospěšná společnost poruší ustanovení § 2,17 a 20, pozbývá

- pro rok, v němž k porušení došlo, daňová zvýhodnění stanovená tímto zákonem, zákonem o daních z příjmů a zákonem o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí,
- pro následující zdaňovací období po roce, v němž k porušení došlo, daňová zvýhodnění stanovená zákonem o dani z nemovitostí.⁹

1.7 Veřejné vysoké školy

Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, v úvodním ustanovení říká, že vysoké školy jako nejvyšší článek vzdělávací soustavy jsou vrcholnými centry vzdělanosti, nezávislého poznání a tvůrčí činnosti a mají klíčovou úlohu ve vědeckém, kulturním, sociálním a ekonomickém rozvoji společnosti.

Vysoké školy jsou právnickou osobou. Podle typu se rozdělují na univerzitní a neuniverzitní. Vysoké školy mohou být veřejné, soukromé a státní. Státní jsou vojenské a policejní. Dále zákon podrobně upravuje zřízení, orgány, předpisy, rozpočet, majetek, hospodaření a další povinnosti pro vysoké školy veřejné, obdobně pro vysoké školy soukromé včetně státního souhlasu, financování a další povinnosti soukromých vysokých škol. Zákonem jsou dále upraveny studijní programy, komplexně studium na vysokých školách, oblast studentů, akademických pracovníků, akreditovaných studijních programů jakož i problematika vztahů se státní správou.¹⁰

⁹ Zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

1.8 Veřejné výzkumné instituce

Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů, upravuje způsob zřízení, vznik, činnost a způsob zrušení a zánik veřejné výzkumné instituce, postavení a působnost zřizovatele a orgánů veřejné výzkumné instituce a přeměnu příspěvkových organizací zabývajících se výzkumem na veřejné výzkumné instituce.

Veřejná výzkumná instituce je právnickou osobou, jejímž hlavním předmětem činnosti je výzkum, včetně zajišťování infrastruktury výzkumu, vymezený zákonem o podpoře výzkumu, vývoje a inovací, podporovaný zejména z veřejných prostředků. Zřídit veřejnou výzkumnou instituci může Česká republika, kdy funkci zřizovatele plní ministerstvo, jiný ústřední orgán státní správy nebo Akademie věd České republiky v postavení organizačních složek České republiky nebo územní samosprávný celek. Činnost veřejné výzkumné instituce musí být v souladu se zvláštními právními předpisy upravujícími veřejnou podporu a podmínkami stanovenými právem Evropských společenství. Název musí obsahovat označení „veřejná výzkumná instituce“ nebo zkratku „v.v.i.“. Rejstřík veřejných výzkumných institucí je veden Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy. V rámci hospodaření je veřejná výzkumná instituce povinna majetek využívat k realizaci hlavní činnosti. K další nebo jiné činnosti může majetek využívat jen, stanoví-li tak zákon. Další nebo jiná činnost nesmí být hrazena z veřejných prostředků určených na podporu výzkumu. Dále zákon stanoví podmínky, za kterých může veřejná výzkumná instituce provádět kromě své hlavní činnosti i činnosti jiné. Veřejná výzkumná instituce je účetní jednotkou, vede účetnictví. O nákladech projektů výzkumu, vývoje a inovací vede odděleně evidenci a v rámci této evidence sleduje náklady hrazené z institucionální nebo účelové podpory výzkumu, vývoje a inovací z veřejných prostředků. Hospodářský výsledek je tvořen výsledkem hospodaření v hlavní činnosti a samostatně výsledkem hospodaření v další a jiné činnosti po zdanění. Pokud by výsledek hospodaření skončil v další nebo jiné činnosti ztrátou, takovou činnost instituce neprodleně ukončí. Zisk po zdanění se nejprve použije k úhradě případné ztráty z minulých let a dále prostřednictvím fondů k podpoře hlavní činnosti. Účetní závěrka musí být ověřena auditorem. Veřejná

výzkumná instituce vypracovává a zveřejňuje výroční zprávu s obsahem, který je vymezen zákonem.¹¹

1.9 Školské právnické osoby podle zvláštního právního předpisu

Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, upravuje předškolní, základní, vyšší odborné a některá jiná vzdělávání ve školách a školských zařízeních, stanoví podmínky, za nichž se vzdělávání a výchova uskutečňují, vymezuje práva a povinnosti fyzických a právnických osob při vzdělávání a stanoví působnost orgánů vykonávajících státní správu a samosprávu ve školství. Základními právními formami, kterými lze zřídit školy a školská zařízení jsou školské právnické osoby, příspěvkové organizace a právnické osoby podle zvláštních právních předpisů. Zřízení, vznik, zřizovatele, hlavní činnost, zrušení, zánik, rozdělení a sloučení školských právnických osob upravují příslušná ustanovení zákona, přičemž se k těmto úkonům přiměřeně použijí také příslušná ustanovení obchodního zákoníku o obchodních společnostech. Hlavní činností školské právnické osoby je poskytování vzdělávání podle vzdělávacích programů uvedených v zákoně. Mezi hlavní příjmy školské právnické osoby patří zejména finanční prostředky ze státního rozpočtu, z rozpočtu územních samosprávných celků, příjmy z hlavní a doplňkové činnosti, finanční prostředky přijaté od zřizovatele, úplata za vzdělávání a školské služby, příjmy z majetku ve vlastnictví školské právnické osoby, dary a dědictví. Majetek je používán pro účely hlavní činnosti. Hospodaření v hlavní činnosti se řídí rozpočtem, který zahrnuje pouze příjmy a výdaje související s hlavní činností. Příjmy získané hlavní činností lze použít pouze na tuto činnost. Zlepšený výsledek hospodaření je použit přednostně k úhradě ztráty z hlavní činnosti z minulých let a dále pouze k podpoře a zkvalitnění hlavní činnosti. Vedle hlavní činnosti může školská právnická osoba vykonávat doplňkovou činnost za podmínky, že navazuje na hlavní činnost nebo jde o činnost sloužící k účelnějšímu využití odborností zaměstnanců a majetku. Doplňková činnost nesmí být provozována způsobem, který by omezoval hlavní činnost nebo ohrožoval její kvalitu rozsah a dostupnost. Doplňková činnost nesmí být financována z finančních prostředků

¹¹ Zákon č. 341/2005 Sb., o veřejných výzkumných institucích, ve znění pozdějších předpisů.

státního rozpočtu, přidělených podle zákona s výjimkou prostředků dočasně použitých k úhradě výdajů doplňkové činnosti, které nelze předem oddělit od výdajů hlavní činnosti a které je školská právnická osoba povinna vrátit do svého rozpočtu v příslušném čtvrtletí, nejpozději do konce příslušného rozpočtového roku. Je-li výsledkem hospodaření doplňkové činnosti ke konci kalendářního roku ztráta, je školská právnická osoba povinna zajistit, aby byla tato ztráta do konce následujícího kalendářního roku vyrovnána, popřípadě učinit opatření k jejímu ukončení. Výsledek hospodaření je tvořen sloučením výsledku hospodaření z hlavní činnosti a zisku z doplňkové činnosti po zdanění. Ze zlepšeného výsledku hospodaření se tvoří peněžní fondy. Zlepšený hospodářský výsledek je tehdy, jestliže příjmy z hlavní činnosti a doplňkové činnosti po zdanění spolu s finančními prostředky přijatými od zřizovatele jsou vyšší než provozní náklady. Školská právnická osoba nesmí poskytovat dary, vede účetnictví, je zařazena v rámci účetních jednotek mezi právnické osoby, jejichž hlavní činností není podnikání. Důsledně odděluje příjmy a výdaje hlavní činnosti od příjmů a výdajů činnosti doplňkové. Při své činnosti používá jak vlastní, tak vypůjčený majetek.¹²

1.10 Organizační složky státu

Postavení, zřizování a zánik organizačních složek státu upravuje zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů. Organizačními složkami státu jsou ministerstva a jiné správní úřady státu uvedené v článku 79 Ústavy ČR, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Grantová agentura České republiky a jiná zařízení, o nichž to určí zvláštní právní předpis. Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu má obdobné postavení jako organizační složka státu. Organizační složka státu není právnickou osobou, i když tím není dotčena její působnost nebo výkon předmětu činnosti podle zvláštních právních předpisů, její jednání je považováno za jednání státu a je účetní jednotkou v souladu se zákonem o účetnictví.¹³

¹² Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský řád), ve znění pozdějších předpisů.

¹³ Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů.

1.11 Příspěvkové organizace

Podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, může územní samosprávný celek ve své pravomoci k plnění svých úkolů, zejména k hospodářskému využívání svého majetku a k zabezpečení veřejně prospěšných činností zřizovat příspěvkové organizace jako právnické osoby, které zpravidla ze své činnosti nevytvářejí zisk. Tyto organizace jsou tedy zřizovány pro takové činnosti, které jsou zpravidla neziskové a jejichž rozsah, struktura a složitost vyžadují samostatnou právní subjektivitu. Zřizovatel poskytuje příspěvek na provoz své příspěvkové organizace zpravidla v návaznosti na výkony nebo jiná kritéria jejích potřeb. Pokud vytváří příspěvková organizace ve své doplňkové činnosti zisk, může jej použít jen ve prospěch hlavní činnosti, zřizovatel však může povolit i jiné využití tohoto zdroje.¹⁴

1.12 Vyšší územní samosprávné celky – kraje

Na základě zákona č. 347/1997 Sb., o vytvoření vyšších územních samosprávných celků a o změně ústavního zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, došlo k vytvoření čtrnácti vyšších územních celků – krajů, na úroveň kraje je postaveno hlavní město Praha. Vlastní práva a pravomoci krajů a rozsah jejich činností upravuje zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů. Kraj vystupuje v právních vztazích svým jménem a nese odpovědnost z těchto vztahů vyplývající. Má vlastní majetek, příjmy vymezené zákonem a v souladu se zákonem podle vlastního rozpočtu také samostatně hospodaří.¹⁵

¹⁴ Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵ Zákon č. 347/1997 Sb., o vytvoření vyšších územních samosprávných celků a o změně ústavního zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

1.13 Státní fondy

Mezi státní fondy patří: Státní fond životního prostředí (zřízen podle zákona č. 388/1991 Sb., o Státním fondu životního prostředí České republiky, ve znění p.p.), Státní fond kultury (zákon č. 239/1992 Sb., o Státním fondu kultury České republiky, ve znění p.p.), Státní fond na podporu kinematografie (zákon č. 241/1992 Sb., o „státním fondu České republiky pro podporu a rozvoj české kinematografie, ve znění p.p.), Státní zemědělský intervenční fond (zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění p.p.), Pozemkový fond České republiky (zřízen podle zákona č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu České republiky, ve znění p.p.), Státní fond dopravní infrastruktury (zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a Fondu národního majetku České republiky, ve znění p.p.), Státní fond rozvoje bydlení (zřízen zákonem č. 211/2000 Sb., o Státním fondu rozvoje bydlení a o změně zákona č. 171/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky ve věcech převodů majetku státu na jiné osoby a Fondu národního majetku České republiky, ve znění p.p.).

1.14 Subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon

Stanoví-li zákonná norma, podle které se zřizují subjekty, že účel zřízení je jiný, než dosahování zisku, jedná se o neziskový subjekt. Tak mezi neziskové subjekty patří například obce, Komora daňových poradců, Česká lékařská komora, Česká stomatologická komora, Česká lékárnická komora, Komora auditorů, Česká advokátní komora, Česká komora architektů, Notářské komory a Notářská komora ČR, Česká televize a Český rozhlas, Společenství vlastníků bytových jednotek, Honební společenstvo, Veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení a další.¹⁶

¹⁶ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace*. 10. vyd. Olomouc: ANAG 2009, ISBN 978-80-7263-538-2

2. Komparace neziskového sektoru a podnikatelského prostředí v oblasti daní a účetnictví

V kapitole jsou zkoumány daňové a účetní předpisy z hlediska přístupu k problematice neziskových organizací. Většina daňových zákonů obsahuje zvláštní ustanovení týkající se těchto subjektů. Účetnictví upravují jak obecné předpisy, tak i předpisy, které jsou přímo určeny pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání a předpisy pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu.

2.1 Daň z příjmů

Tato oblast je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Záležitosti neziskových organizací jsou řešeny především v části zdanění právnických osob. Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a i organizační složky státu podle zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění zákona č. 492/2000 Sb.. Zvláštní výjimka je uvedena v § 17 odst. 5 ZDP, kdy veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení zřízená podle zvláštního právního předpisu jsou od daně osvobozena.¹⁷

Zákon rozlišuje dva druhy příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Jsou to jednak příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a příjmy (výnosy) z nakládání s veškerým majetkem. Pro neziskové organizace je typické, a zároveň je tato skutečnost zdrojem komplikací, že se u nich kumulují různé typy příjmů:

- příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 písm. a), odst. 4 písm. b) a c),
- příjmy, které nejsou předmětem daně za určitých podmínek podle § 18 odst. 4 písm. d),

¹⁷ § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- příjmy, které sice jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozené podle § 19 odst. 1 písm. a), b), e), f) a r),
- příjmy vyplývající z jejich poslání, které jsou vymezeny ve statutech, zřizovacích listinách, zvláštními předpisy podle § 18 odst. 4 písm. a),
- příjmy, které jsou předmětem daně § 18 odst. 3, § 18 odst. 5, § 18 odst. 14 a 15.¹⁸

Příjmy, které jsou předmětem daně

Na základě § 17 ZDP se neziskové organizace řadí mezi právnické osoby. Důležitým ustanovením, které se podstatným způsobem dotýká neziskových organizací je § 18 ZDP, kde je řešen předmět daně. Obecně jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré innosti a z nakládání s veškerým majetkem.

Pro poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, zákon stanoví příjmy, které jsou předmětem daně vždy. Jsou to příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou pronájmů státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu příjmem státního rozpočtu. S výjimkou příjmů z investičních transferů a z úroků z vkladů na běžném účtu jsou u poplatníků, kteří jsou veřejnou vysokou školou nebo veřejnou výzkumnou institucí předmětem daně všechny příjmy. U poplatníků zřízených zvláštním právním předpisem k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání jsou předmětem daně všechny příjmy, kromě příjmů z investičních dotací a z úroků z vkladů na běžném účtu. Všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních transferů a dotací na pořízení a technické zhodnocení majetku a příjmů z úroků z vkladů na běžném účtu jsou předmětem daně u poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, kteří provozují zdravotnické zařízení podle zvláštního právního předpisu.¹⁹

Příjmy, které nejsou předmětem daně

Speciálně pro neziskové organizace zákon vymezuje příjmy, které předmětem daně nejsou. Mohlo by se zdát, že tato právní úprava neziskové organizace zvýhodňuje, ale náročnost

¹⁸ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace*. 10 vyd. Olomouc: ANAG 2009. ISBN 978-80-7263-538-2.

¹⁹ § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

administrativy a nutná znalost problematiky tak, aby byl mohl být příjem jednoznačně posouzen jako nepodléhající zdanění, tuto skutečnost zpochybní.

Takovými příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou příjmy z činností vyplývajících z posláních neziskových organizací, ale pouze, pokud náklady vynaložené podle ZDP v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Aby bylo možné definovat poslání organizací, je nutné se nejprve zabývat stanovami, zřizovacími nebo zakladatelskými listinami případně jinými zvláštními předpisy, ve kterých jsou uvedeny jejich činnosti. Tyto činnosti se obecně považují za poslání neziskových subjektů. Jak bylo výše uvedeno, podmínkou toho, že předmětem daně nejsou příjmy z činností, které jsou u neziskových organizací posláním, je skutečnost, že vynaložené náklady tyto příjmy převyšují. Splnění této podmínky se posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. V rámci téhož druhu činností se dále rozlišují jednotlivé činnosti, které mohou být prováděny jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. V takovém případě jsou předmětem daně pouze příjmy z těch činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související výdaje. Výše uvedené skutečnosti zakládají pro neziskové organizace významnou povinnost a to, vést odděleně příjmy, které jsou předmětem daně, od příjmů, které předmětem daně nejsou nebo jsou od daně osvobozeny. Totéž platí i pro vykazování výdajů. Tato povinnost musí být splněna nejpozději ke dni účetní závěrky, Výjimku tvoří organizační složky státu, obce, které mají jednorázové příjmy, které jsou v souladu se zvláštními předpisy součástí rozpočtových příjmů, pokud výše uvedená povinnost nebude splněna nebo nemůže být splněna. Úprava se pak provede mimoúčetně v daňovém přiznání.²⁰

Dalšími příjmy, které nejsou pro poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, předmětem daně, jsou příjmy: „ z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zvláštních právních předpisů, z prostředků poskytnutých státními fondy, z podpory poskytnuté regionální radou regionu soudržnosti podle zvláštního právního předpisu, z podpory od

²⁰ § 18 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

*Vinařského fondu, z prostředků poskytnutých z rozpočtů Evropské unie nebo veřejných rozpočtů cizích států, a dále příjmy krajů a obcí plynoucí z výnosu daní nebo podílu na nich, výnosu poplatků a peněžních odvodů, které jsou podle zvláštních zákonů příjmem kraje a obce*²¹. Předmětem daně nejsou rovněž příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu a příjmy z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi a z pronájmů a prodeje státního majetku, které jsou podle zvláštního právního předpisu příjmem státního rozpočtu.

Příjmy od daně osvobozené

Ustanovení § 19 ZDP stanoví pro neziskové organizace osvobození od daně. To se vztahuje například na členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami s nepovinným členstvím, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími. Dále jsou od daně osvobozeny výnosy kostelních sbírek, příjmy za církevní úkony a příspěvky členů u registrovaných církví a náboženských společností. Osvobozeny jsou rovněž příjmy Fondu dětí a mládeže, příjmy, které plynou neziskovým organizacím jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle zvláštního právního předpisu a další osvobozené příjmy, které jsou taxativně uvedeny v § 19 ZDP.²² Jde o nestejnorodé druhy příjmů, které jsou osvobozeny většinou pro určitou skupinu neziskových poplatníků.

Základ daně a položky snižující základ daně

Speciální ustanovení § 20 odst. 7 ZDP pro neziskové organizace stanoví podmínky pro uplatnění položek snižujících základ daně. Snižit základ daně až o 30 %, maximálně však o 1 000 000,- Kč mohou poplatníci – neziskové organizace – pokud použijí prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně. Poplatníci zřízení k poskytování veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání mohou takto postupovat pouze tehdy, pokud takto získané prostředky použijí v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů

²¹ § 18 odst.4 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²² § 19 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

spojených s poskytováním veřejné služby a u společenství vlastníků jednotek pouze tehdy, pokud takto získané prostředky použijí v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů spojených se správou domu. Podmínka použití takto získaných prostředků v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů spojených s poskytováním zdravotní péče pro možnost snížení základu daně platí pro poplatníky provozující zdravotnické zařízení. Pokud 30 % snížení činí méně než 300 000,- Kč, lze odečíst částku ve výši 300 000,- Kč, maximálně však do výše základu daně. Použití prostředků získaných takto dosaženou úsporou daňové povinnosti v následujícím zdaňovacím období ke krytí nákladů na vzdělávání, vědecké, výzkumné, vývojové nebo umělecké činnosti opravňuje veřejné vysoké školy a veřejné výzkumné instituce ke snížení základu daně až o 30 %, maximálně však o 3 000 000,- Kč. V případě, že 30 % snížení činí méně než 1 000 000,- Kč, lze odečíst částku ve výši 1 000 000,- Kč, maximálně však do výše základu daně.²³

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se obecně podává i v případě, že je vykázána daňová ztráta nebo je vykázán základ daně ve výši nula. Zákon o daních z příjmů taxativně uvádí, kdo a za jakých podmínek nemá povinnost podat daňové přiznání podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Pro neziskové organizace platí, že povinnost podat daňové přiznání nemá: „*poplatník uvedený v § 18 odst. 3, pokud nemá příjmy, které jsou předmětem daně, nebo má pouze příjmy od daně osvobozené (§ 19) a příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 36 odst. 2), a nebo nemá povinnost uplatnit postup podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 9.*“²⁴ Příjmy, které jsou předmětem daně a příjmy od daně osvobozené byly vymezeny v předcházející části. Postup podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 9. ZDP znamená úpravu výsledku hospodaření pro zjištění základu daně. V tomto případě se výsledek hospodaření zvyšuje o: „*prostředky nebo jejich část, o které byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7 a to v takové výši, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně, a to v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků.*“²⁵ Pokud tedy nezisková

²³ § 20 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴ § 38m odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ § 23 odst. 3 písm. a) bod 9. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

organizace nedodrží podmínky pro uplatnění položek snižujících základ daně, je povinna podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.

2.2 Daň z přidané hodnoty

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, upravuje v řadě svých ustanovení problematiku právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Již v úvodním ustanovení zákona definujícím osoby povinné k dani se říká: „*Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.*“²⁶ Za ekonomickou činnost se považuje soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Dále důlní činnost, zemědělská výroba a soustavná činnost vykonávaná podle zvláštních právních předpisů. Týká se zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Ekonomickou činností se také rozumí využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, je-li tento majetek využíván soustavně.²⁷ Pro neziskové organizace je pro účely DPH velice důležité správně vymezit, co je v rámci jejich veškerých aktivit ekonomickou činností a co nikoliv.

Naproti tomu stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu. Pokud by však u těchto subjektů došlo k tomu, že příjem za činnosti v oblasti veřejné správy by bylo možné označit jako narušení hospodářské soutěže a příslušný orgán (Úřad pro ochranu hospodářské soutěže) by o tom vydal rozhodnutí, nebo by subjekt vykonával ekonomickou činnosti či uskutečňoval činnosti uvedené v příloze č.3 zákona o DPH, stal by se také osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani je povinna se registrovat jako plátce daně z přidané hodnoty po

²⁶ § 5 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

překročení obratu 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Do obratu se započítává souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet (týká se pouze finančních činností, pojišťovacích činností a převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájmu dalších zařízení, pokud nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně). Zejména zařazení příjmů z dlouhodobého pronájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor od roku 2009 do obratu pro registraci způsobí, že řada obcí, škol a dalších neziskových organizací se staly nebo stanou plátcí DPH. Tak se situace neziskových organizací značně komplikuje. Ing. Růžicková ve své publikaci k této problematice uvádí: *„Neziskové organizace jsou ve zcela novém postavení, mohou se stát plátcem daně i v případech, s nimiž se dosud nesetkaly a budou ji odvádět způsobem, který neznají. Vykonává-li nezisková organizace ekonomickou činnost, zkoumá, zda se nejedná o činnost od daně osvobozenou, neboť právě některé z činností, které jsou mezi osvobozenými, jsou doménou neziskových organizací.“*²⁸

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet

V § 51 zákona o DPH jsou uvedena plnění, která jsou při splnění zákonem stanovených podmínek od daně osvobozena a to bez nároku na odpočet daně. V činnostech neziskových organizací se vyskytují zejména následující činnosti:

- výchova a vzdělávání (§57),
- zdravotnické služby a zboží (§58),
- sociální pomoc (§59),
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§61).

²⁸ RŮŽICKOVÁ, R. *Neziskové organizace*. 10 vyd. Olomouc: ANAG 2009. s.179. ISBN 978-80-7263-538- 2

S institutem osvobozených plnění bez nároku na odpočet souvisí nejnáročnější oblast v uplatňování daně z přidané hodnoty a tou je výpočet nároku na odpočet daně. Plátce má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pokud nezisková organizace uskutečňuje pouze činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet, nemá nárok na uplatnění odpočtu daně na vstupu. Pokud však tato organizace uskutečňuje jak činnost ekonomickou s nárokem na odpočet daně, tak činnost osvobozenou od daně bez nároku na odpočet daně, musí rozlišit, pro jakou činnost použije svá přijatá zdanitelná plnění. Takto rozšířená záznamní povinnost představuje pro neziskovou organizaci velkou administrativní zátěž. Primárně je nutné zabezpečit označení dokladů tak, aby bylo umožněno jejich jednoznačné zařazení do následujících skupin:

- 1/ přijatá zdanitelná plnění, která lze ihned klasifikovat jako použitá pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, případně plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Zde má plátce nárok na odpočet daně v plné výši,
- 2/ přijatá zdanitelná plnění, která plátce použije výhradně k uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Zde nárok na odpočet daně nevzniká,
- 3/ přijatá zdanitelná plnění, která plátce použije jak k ekonomickým činnostem, tak k činnostem ostatním (neekonomickým). Zde je nutné určit poměr ekonomické činnosti a činností neekonomické (není předmětem daně),
- 4/ přijatá zdanitelná plnění, která plátce použije jak k uskutečnění plnění s plným nárokem na odpočet, tak k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet.²⁹

V případě použití přijatých zdanitelných plnění k uskutečnění plnění s plným nárokem na odpočet a současně k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet je plátce povinen krátit odpočet daně pomocí koeficientu. Plátce stanoví poměrnou část daně na vstupu u těchto přijatých zdanitelných plnění jako součin daně na vstupu za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Koeficient se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je součet částek bez daně za veškerá plátcem uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 2 písm. a) až d) a ve jmenovateli celkový součet údajů v čitateli a součet veškerých plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 75 odst. 1, popřípadě upravený podle odstavce 3. Do výpočtu

²⁹ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace*. 10 vyd. Olomouc: ANAG 2009. ISBN 978-80-7263-538-2.

koeficientu se nezapočítávají: prodej hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, pokud tento majetek plátce využíval pro svou ekonomickou činnost, dále finanční služby a převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně. Po skončení kalendářního roku provede plátce vypořádání nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění tak, že zjistí údaje pro výpočet koeficientu za celý rok. Vypořádání uvede do daňového přiznání za poslední zdaňovací období roku. Tento vypořádací koeficient slouží v průběhu následujícího kalendářního roku ve všech zdaňovacích obdobích jako tzv. zálohový koeficient. Pokud údaje pro výpočet koeficientu za předcházející kalendářní rok neexistují, stanoví si výši zálohového koeficientu plátce podle předběžného odhadu.³⁰

2.3 Daň silniční

Ustanovení § 2 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, definuje vozidla, která jsou předmětem silniční daně. Jsou to silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla za podmínky, že jsou registrovaná a provozovaná v České republice a jsou používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním. Pro neziskové organizace dále platí : „, anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu (§ 18 odst. 3 a následující zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)..³¹ Pro neziskové organizace z toho vyplývá, že pokud provozují hospodářskou činnost nebo i v rámci hlavní činnosti vykonávají činnosti, které podléhají dani z příjmů, jsou poplatníky silniční daně. Stejně tak v případech, kdy organizace povolí pracovníkovi použít při pracovní cestě vlastní motorové vozidlo a vyplacené cestovní náhrady budou sloužit jako uznávaný daňový výdaj ve zdaňované činnosti, neboť vozidlo bylo použito v souvislosti se zdaňovaným příjmem, je povinností zaměstnavatele podle § 6 zákona o silniční dani zaplatit silniční daň. Jinak se na tato vozidla vztahují stejná daňová pravidla i

³⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

³¹ § 2 odst. 1 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

stejná osvobození jako u podnikatelských subjektů. Problém může nastat při placení záloh na silniční daň. § 10 zákona o dani silniční ukládá poplatníkům povinnost vždy nejpozději patnáctý den po skončení I., II., a III. čtvrtletí a 15. prosince zdaňovacího období zaplatit zálohu na daň silniční. Zálohy se platí podle skutečného stavu, tj. v případě, že auto bylo používáno k dosahování výdělečné činnosti. Skutečnost, zda neziskové organizace vykonávající pouze hlavní činnost dosáhly v rámci této hlavní činnosti zisku, většinou zjistí až na konci roku. Je tedy žádoucí, aby neziskové organizace sledovaly hospodaření v rámci hlavní činnosti ke konci čtvrtletí.³²

Pokud subjekty, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, používají nákladní vozidla, tahače, nákladní přívěsy a nákladní návěsy s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny a méně než 12 tun, mohou využít snížení sazby daně o celých 100 %. Podmínka nepoužívání k podnikání nebo v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů samozřejmě musí být zachována.

2.4 Daň z nemovitostí

Právní norma, která upravuje tento druh daně je zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Zákonem jsou vymezeni poplatníci daně:

- vlastník pozemku nebo stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru, právnická i fyzická osoba,
- organizační složka státu nebo státní organizace zřízená podle zvláštních předpisů u
- pozemku, stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru ve vlastnictví státu,
- právnická osoba, které se právo trvalého užívání změnilo na výpůjčku, pokud by výpůjčitelem byla nezisková organizace,
- nájemce u pronajatých pozemků, jde-li o pozemky evidované v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, spravované Pozemkovým fondem ČR nebo Správou státních hmotných rezerv, nebo převedené na Ministerstvo financí, se na platbách dohodne s vlastníkem a předloží tuto dohodu správci daně,

³² RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace*. 10. vyd. Olomouc: ANAG 2009. ISBN 978-80-7263-538-2.

- uživatel v tom případě, že vlastník pozemku není znám, nebo u pozemků, jejichž hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené.

Pro neziskové organizace jsou od daně osvobozeny následující pozemky a stavby:

- pozemky a stavby ve vlastnictví státu, obce nebo kraje, a to té obce a kraje, na jejímž katastrálním území se nacházejí,
- pozemky, stavby, byty a samostatné nebytové prostory spravované Pozemkovým fondem ČR nebo převedené na Fond národního majetku ČR,
- pozemky a stavby ve vlastnictví církví a náboženských společností státem uznaných sloužící k vykonávání náboženských obřadů nebo k výkonu duchovní správy těchto církví a náboženských společností,
- pozemky a stavby ve vlastnictví sdružení občanů a obecně prospěšných společností,
- pozemky a stavby tvořící jeden funkční celek sloužící školám a školským zařízením, muzeím a galeriím, budou-li tato muzea a galerie vymezeny zvláštním předpisem, knihovnám, státním archivům, zdravotnickým zařízením, zařízením sociální péče, nadacím, památkové stavby a s nimi související pozemky, které jsou veřejně přístupné, stanovené vyhláškou Ministerstva financí ČR v dohodě s Ministerstvem kultury ČR,
- pozemky a stavby ve vlastnictví veřejných vysokých škol, které slouží k uskutečňování akreditovaných studijních programů,
- pozemky a stavby ve vlastnictví veřejných výzkumných institucí.

Nejsou-li pozemky a stavby, s výjimkou staveb obytných domů, a samostatné nebytové prostory využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány, jsou osvobozeny od daně. V případě pronájmu organizační složce státu, obci, kraji nebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti. K tomu ing. Růžičková ve své publikaci uvádí: *„Organizace založené nebo zřízené k jiným účelům než je podnikání, se tedy stanou poplatníkem daně z nemovitostí, pokud pozemky a stavby pronajímají subjektům, které nejsou organizační složkou státu, obcí, krajem nebo příspěvkovou organizací, popřípadě tento majetek slouží k podnikání. Zákon ukládá*

*daňovou povinnosti výslovně jen v případě výkonu podnikatelské činnosti, což je pojem užší než činnosti hospodářská, do které patří i vedlejší a doplňková činnost, budeme-li přesně dodržovat výklad uvedený v účetních předpisech, protože jen tam je jeho význam vyložen.*³³

Nárok na osvobození se uplatní v daňovém přiznání. Podléhá-li osvobození jen část stavby, zjistí se nárok na osvobození z poměru, v jakém je podlahová plocha nadzemní části podléhající osvobození k celkové podlahové ploše nadzemních částí stavby. Částečné osvobození je možné uplatnit i v případě pozemku³⁴.

2.5 Daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, řeší problematiku tzv. trojdaní. Pro neziskové organizace je v něm upraveno velké množství osvobození od těchto daní.

Od daně dědické a daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí majetku:

- Českou republikou, jakož i bezúplatné poskytnutí majetku Českou republikou, či nabytí majetku vyjmenovaných i dalších evropských států,
- územním samosprávným celkem a jím zřízenou příspěvkovou organizací, dobrovolným svazkem obcí, veřejnou výzkumnou institucí, veřejnou vysokou školou, veřejným neziskovým ústavním zdravotnickým zařízením nebo Regionální radou regionu soudržnosti, má-li právnická osoba sídlo v tuzemsku,
- právnickou osobou se sídlem na území jiného evropského státu, je-li právní forma a předmět činnosti obdobný právní formě a předmětu činnosti právnických osob vyjmenovaných v předchozím odstavci.

Dále je od uvedených daní osvobozeno bezúplatné nabytí majetku níže uvedených subjektů se sídlem v tuzemsku, pokud bezúplatně převzatý majetek slouží k činnostem

³³ RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace*. 10. vyd. Olomouc: ANAG 2009. s.206. ISBN 978-80-7263-538-2.

³⁴ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

vykonávaným podle zvláštních předpisů upravujících činnost vyjmenovaných subjektů jak v tuzemsku, tak i podle příslušného práva ostatních evropských zemí:

- právnickou osobou založenou nebo zřízenou k zabezpečování činnosti v oblasti kultury, školství, výchovy a ochrany dětí a mládeže, vědy, výzkumu, vývoje, vzdělávání, zdravotnictví, sociální péče, ekologie, ochrany opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, tělovýchovy, sportu a požární ochrany,
- státem registrovanou církví, náboženskou společností nebo obecně prospěšnou společností,
- politickou stranou nebo politickým hnutím,
- nadací nebo nadačním fondem. Osvobození lze uplatnit u majetku s dodržením výše uvedených společných pravidel a dále v souladu s účelem a podmínkami stanovenými v nadační listině nebo ve statutu,
- zdravotní pojišťovnou.

Nárok na osvobození zaniká, pokud je majetek poskytnut pro jiné účely, než je v předchozích odstavcích uvedeno.

Od daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem v souvislosti s rozdělováním a slučováním obcí nebo změnami jejich území, převody do svazku obcí nebo ze svazku obcí, převody a přechody vlastnictví k nemovitostem mezi zřizovateli veřejných výzkumných institucí a veřejnými výzkumnými institucemi nebo mezi zřizovateli veřejných neziskových ústavních zdravotnických zařízení a veřejnými neziskovými ústavními zdravotnickými zařízeními. Od daně z převodu nemovitostí je osvobozen převod vlastnictví k nemovitostem z vlastnictví České republiky nebo jiného evropského státu, jakož i do vlastnictví České republiky nebo jiného evropského státu. Výjimkou jsou převody nebo přechody vlastnictví k nemovitostem, pokud s majetkem státu před změnou vlastnictví hospodařil podnikatelský subjekt nebo tento subjekt měl majetek státu ve správě.

Od daně darovací jsou osvobozena bezúplatná nabytí majetku právnickými osobami provozujícími školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných nebo ohrožených zvířat. Předmětem daně darovací není příjem dotací, příspěvků a podpor ze

státního rozpočtu, rozpočtu územních samosprávných celků, státních fondů a z obdobných veřejných rozpočtů ze zahraničí.

Vzhledem k rozsáhlosti osvobození od daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí není předpoklad, že by neziskové organizace, ač jsou poplatníky těchto daní, některou z nich platily. Nárok na osvobození je však nutné uplatnit v daňovém přiznání. Toto neplatí pro Českou republiku nebo jiné státy Evropské unie, územní samosprávné celky a jimi zřízené příspěvkové organizace, dobrovolné svazky obcí, veřejné výzkumné instituce, veřejné vysoké školy, veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení nebo Regionální radu regionu soudržnosti, Daňové přiznání nepodávají ani právnické osoby se sídlem na území jiného evropského státu s obdobnou právní formou a činností.³⁵

2.6 Účetní legislativa ve vazbě na neziskové subjekty

Hlavním legislativním nástrojem upravujícím vedení účetnictví je zákon, vyhlášky a České účetní standardy.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, stanoví základní pravidla vedení účetnictví. Účetnictví vedou, kromě dalších subjektů, všechny právnické osoby a organizační složky státu vymezené §§ 3 a 51 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích. Neziskové organizace se tak stávají účetními jednotkami, které účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Toto období je označováno jako účetní období. Účetním obdobím je nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců a buď se shoduje s kalendářním rokem nebo je rokem hospodářským. Hospodářským rokem je účetní období, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce než je leden. Svůj záměr přejít na hospodářský rok mohou účetní jednotky pouze po oznámení změny účetního období místně příslušnému správci daně nejméně 3 měsíce před plánovanou změnou. Využití institutu hospodářského roku je praktické pro ty účetní jednotky, které chtějí dát do souladu skutečný průběh hospodaření s účetnictvím, např.

³⁵ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

divadla s divadelní sezonou, školy se školním rokem, autokempy s koupalištěm s letní sezonou. Z možnosti uplatnění hospodářského roku zákon vyjímá neziskové organizace –
- účetní jednotky, které jsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem, např. vysoké školy.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Zákon vymezuje výčet neziskových organizací, které mohou vést účetnictví v rozsahu zjednodušeném, jsou to:

- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek,
- územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí,
- příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
- ostatní účetní jednotky, o nichž to stanoví zvláštní zákon.³⁶

Organizační složky státu vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu . Tyto účetní jednotky mají vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu zákonem přikázané a nemají možnost volby. V okamžiku, kdy účetní jednotka přestane splňovat podmínky pro vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, má povinnost vést účetnictví v plném rozsahu, a to od prvního dne následujícího účetního období. Povedou-li účetní jednotky účetnictví ve zjednodušeném rozsahu sestavují účtový rozvrh členěný jen na účtové skupiny, nevyžaduje-li zvláštní právní předpis členění podrobnější, dále mohou spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize. Ke konci rozvahového dne nemusí uvažovat a následně také účtovat o předvídatelných a možných ztrátách a riziku týkajících se majetku a závazků, tj. neúčtují např. o časovém rozlišení, opravných položkách, rezervách, ať již v kladných nebo záporných hodnotách, účtují však o odpisech,. Mohou také využít příslušná ustanovení zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, jsou-li k tomu zákonné důvody, v takovém případě pak použijí příslušná ustanovení týkající se rezerv a opravných položek. Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v rozsahu stanoveném pro jednotlivé skupiny účetních jednotek prováděcím právním předpisem. Vedením účetnictví ve zjednodušeném rozsahu se účetní jednotka zbavuje povinnosti vést knihy analytických a

³⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

podrozvahových účtů. Peštuka ve své publikaci k této problematice uvádí: „*Při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu se předpokládá, že rozsah účetnictví je malý a není třeba vést knihy analytických účtů. Knihami analytických účtů se rozumí operativní evidence, kterou se dokládají jednotlivé analytické účty. Příkladem knih analytických účtů mohou být evidence dlouhodobého majetku, kniha pohledávek, kniha závazků, karty rezerv, atd.*“³⁷

Zvláštní ustanovení pro některé neziskové organizace je upraveno v § 38a zákona o účetnictví, který říká, že: „*Občanská sdružení, jejich organizační jednotky, které mají právní subjektivitu, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou a honební společenstva, mohou vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 117/1994 Sb., zákona č. 227/1997 Sb., zákona č. 492/2000 Sb., zákona č. 353/2001 Sb., a zákona č. 437/2003 Sb., pokud jejich celkové příjmy za poslední uzavřené období nepřesáhnou 3.000 000 Kč, přitom se na ně vztahuje ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcích právních předpisů, která upravují účtování v soustavě jednoduchého účetnictví ve znění účinném k 31.prosinci 2003.*“³⁸ Toto ustanovení je pro vybrané neziskové organizace velmi významné, neboť jim umožňuje při splnění limitu výše příjmů účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví.

Prováděcími předpisy upravujícími účetnictví jsou vyhlášky Ministerstva financí České republiky, které specifikují zákon pro různé typy účetních jednotek ve smyslu řádného sestavení roční účetní závěrky.

Vedení účetnictví účetních jednotek, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy, organizačními složkami státu, a účetními jednotkami, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, upravují následující předpisy, ve kterých stejně jako v daňových zákonech existuje množství rozdílů oproti vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o

³⁷ PEŠTUKA, J. *Účetnictví nevýdělečných organizací*. EUROUNION Praha, 2008. s.32. ISBN 978-80-7317-067-7.

³⁸ § 38a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 504/2002 Sb., pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání stanoví pro vedení účetnictví v plném a zjednodušeném rozsahu:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze účetní závěrky,
- směrnou účetní osnovu,
- účetní metody,
- metodu přechodu z jednoduchého účetnictví na účetnictví.

Vyhláška se týká účetních jednotek, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, jsou právnickou osobou, která má sídlo na území České republiky nebo zahraniční osobou, pokud na území České republiky podniká nebo provozuje jinou činnost podle zvláštního právního předpisu. Jedná se zejména o tyto účetní jednotky:

- politické strany a politická hnutí,
- občanská sdružení,
- církve a náboženské společnosti,
- obecně prospěšné společnosti,
- zájmová sdružení právnických osob,
- organizace s mezinárodním prvkem,
- nadace a nadační fondy,
- společenství vlastníků jednotek,
- veřejné vysoké školy,

- jiné účetní jednotky, které nebyly založeny a zřízeny za účelem podnikání, s výjimkou obchodních společností.³⁹

Vyhláška se nevztahuje na účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu.

Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, tvoří opravné položky a rezervy pouze podle zákona o rezervách, neoceňují majetek a závazky reálnou hodnotou podle § 27 zákona o účetnictví, a proto se na ně nevztahují příslušná ustanovení zákona o účetnictví v rozsahu, v jakém upravují oceňování majetku a závazků reálnou hodnotou. Účetní závěrku, kterou tvoří rozvaha (balance), výkaz zisku a ztráty a příloha, sestavují ve zjednodušeném rozsahu. To znamená, že rozvaha a výkaz zisku a ztráty zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi.⁴⁰

Vyhláška stanoví rozsah a způsob sestavování účetní závěrky takto:

- v rozvaze jsou uspořádány položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Uspořádání a označování položek rozvahy je stanoveno v příloze č. 1 vyhlášky. Položky aktiv se uvádějí v hodnotě brutto, to je neupravené o opravné položky a oprávky. Opravné položky a oprávky k příslušným aktivům se uvedou v aktivech rozvahy v záporných hodnotách. Informace v rozvaze poskytují údaje o stavu účtů jednak k rozvahovému dni a také ke konci minulého období. Jednotlivé položky rozvahy jsou ve vyhlášce obsahově vymezeny, přičemž obsahové vymezení některých položek dále upravují ustanovení Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle této vyhlášky.
- ve výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. V příloze č. 2 se stanoví uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty. K rozvahovému dni se zde uvádějí konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů, rozdělené na hlavní činnost a hospodářskou činnost. Samostatně za hlavní činnost a samostatně za

³⁹ Vyhláška č. 504/2002 Sb., *pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví*, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰ PEŠTUKA, J. *Účetnictví nevýdělečných organizací. EUROUNION Praha. 2008. ISBN 978-80-7317-067-7.*

hospodářskou činnost se uvede také výsledek hospodaření před zdaněním a výsledek hospodaření po zdanění. Informace za minulé účetní období se do výkazu zisku a ztráty neuvádějí. Za účetní jednotku jako celek se dílčí výsledky hospodaření sumarizují, ale klasifikace příjmů a výdajů slouží zejména pro daňové účely, neboť účetní jednotka je povinna zabezpečit transformaci účetního hospodářského výsledku ze zdaňované činnosti na daňový základ vymezený zákonem o daních z příjmů, zejména vyhodnocení nákladů ve smyslu výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů a označení zdaňovaných příjmů. Vyhláška obsahově vymezuje položky výkazu zisku a ztráty, které dále upravují České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle této vyhlášky. Pro neziskové organizace je zde omezení v položkách „Tvorba rezerv“ a „Tvorba opravných položek“, protože neziskové organizace mohou tvořit pouze rezervy a opravné položky k pohledávkám stanovené zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, a to pouze k činnostem podléhajícím dani z příjmů. Tvorba jiných rezerv není povolena. Rezervy se čerpají a ruší ve výnosové položce „B.V.23“, což je rozdíl proti vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, která stanovuje čerpání a rušení rezerv na straně DAL nákladového účtu. Opravné položky k pohledávkám se zúčtovávají ve výnosové položce „B.V.25“. I v tomto případě účetní jednotky, které jsou podnikateli, účtují rozdílně, a to a straně DAL nákladového účtu. V obsahovém vymezení položek k výsledku hospodaření je pro účetní jednotky stanovena povinnost ke dni sestavení účetní závěrky vykázat odděleně náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. Pro účely vyhlášky je hlavní činnost definována jako veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem. Hospodářskou činností se rozumí činnosti stanovené zvláštním právním předpisem, nebo činnosti stanovené ve zřizovací listině, statutu, nebo zakládací listině, jako činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost.

- příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Vyhláška stanoví uspořádání přílohy a obsahové vymezení informací v příloze. Příloha se sestavuje popisným způsobem nebo ve formě tabulek k zajištění přehlednosti a srozumitelnosti předkládaných informací. Kromě základních informací o účetní jednotce, jejím sídle, názvu, právní formě, jejím poslání, činnosti hlavní, hospodářské a dalších činnostech, statutárních orgánech a organizačních složkách s vlastní právní subjektivitou, pokud byly zřízeny, zakladatelích, zřizovatelích a dalším, obsahuje příloha informace o použitých účetních metodách, způsobu zpracování účetních záznamů, způsobech oceňování a odpisování, pokud je jejich znalost významná pro posouzení finanční, majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky, způsobu a tvorby opravných položek a rezerv. Důležitá je informace o každé významné události, která se stala mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky. Z oblasti zaměstnanosti např. průměrný evidenční stav zaměstnanců a jejich struktura, výše stanovených odměn a funkčních požitků poskytnutých za účetní období členům statutárních, kontrolních nebo jiných orgánů, přehled splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, přehled splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a evidované daňové nedoplatky u místně příslušných finančních orgánů s uvedením částek, datem vzniku a splatnosti. Neměly by chybět informace o způsobu zjištění základu daně z příjmů, použitých daňových úlevách a způsobech užití prostředků v běžném účetním období, získaných z daňových úlev v předcházejících zdaňovacích obdobích, v členění za jednotlivá zdaňovací období podle požadavku § 20 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Součástí přílohy k účetní závěrce mohou být i další informace podle rozhodnutí účetní jednotky.

Vyhláška stanoví pro vedení účetnictví neziskových organizací směrnou účetní osnovu, která je uvedena v příloze č. 3 k této vyhlášce. Její uspořádání je členěno na účtové třídy, a účtové skupiny, při vedení účetnictví v plném rozsahu stanoví účetní jednotka v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy, při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu lze uvést pouze účtové skupiny.

Podle potřeb účetní jednotky jsou vytvářeny v rámci syntetických účtů účty analytické, které zajišťují členění syntetických účtů například podle potřeb účetní závěrky nebo právních předpisů.

Při vedení účetnictví jsou účetní jednotky-neziskové organizace povinny dodržovat účetní metody, které rovněž upravuje vyhláška č. 504/2002 Sb.. Závazný je i postup při přechodu ze soustavy jednoduchého účetnictví na účetnictví, který je upraven v § 42a vyhlášky.

Vyhláška č. 505/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu stanoví pro vedení účetnictví v plném a zjednodušeném rozsahu:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, v účetní závěrce,
- uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů a výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce,
- uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce,
- směrnou účetní osnovu,
- účetní metody.

Účetní jednotky, na které se vyhláška vztahuje jsou:

- územní samosprávné celky,
- dobrovolné svazky obcí,
- Regionální rady regionů soudržnosti,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy podle zvláštních právních předpisů,
- organizační složky státu.

Vyhláška stanoví rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, obsahové vymezení některých položek rozvahy (balance), obsahové vymezení položek výkazu zisku a ztráty, směrnou účetní osnovu a účetní metody. Hodnoty položek rozvahy se vykazují podle

konečných zůstatků zjištěných na jednotlivých syntetických účtech směrné účetní osnovy buď s kladným nebo záporným znaménkem. Ve výkazu zisku a ztráty se vykazují konečné zůstatky syntetických účtů nákladů a výnosů a výsledek hospodaření před zdaněním a po zdanění za účetní jednotku k okamžiku sestavení mezitímní účetní závěrky nebo k rozvahovému dni. Ve výkazu zisku a ztráty se vykazují položky ve sloupci za hlavní činnost a ve sloupci za hospodářskou činnost. Účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nejsou povinny oceňovat majetek a závazky reálnou hodnotou podle § 27 zákona o účetnictví a příslušná ustanovení zákona, jež ocenění reálnou hodnotou upravují, nepoužijí. Vyhláška podrobně vymezuje obsah položek výsledku hospodaření. Účetní jednotky jsou povinny ke dni sestavení účetní závěrky sledovat odděleně náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. Pokud je část nákladů vynakládaných na hlavní činnost společná s náklady vynakládanými na hospodářskou činnost a jsou těžko co se týká jejich výše rozlišitelné, pak mohou účetní jednotky tyto náklady klíčovat například v poměru výše výnosů z hospodářské činnosti k výnosům v hlavní činnosti včetně dotace nebo příspěvku poskytované na tuto činnost příspěvkové organizaci vždy ke dni sestavení účetní závěrky. Pro účely vyhlášky jsou definovány pojmy hlavní a hospodářská činnost. Hlavní činností jsou veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena zvláštním právním předpisem, zakládací listinou nebo jiným dokumentem. Hospodářskou činností jsou činnosti stanovené zvláštním právním předpisem, nebo činnosti stanovené zřizovatelem ve zřizovací listině, např. činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost.⁴¹

České účetní standardy jsou posledním účetním normativem v třívrstevném systému úpravy účtování. Podrobně rozepisují zákon a vyhlášky a jsou základem pro stanovení způsobů a postupů účtování. Protože České účetní standardy nejsou právním předpisem, nemusí být jejich dodržování vyžadováno. Pro účetní jednotku, která bude postupovat podle Českých účetních standardů je však zajištěno splnění zákonných účetních norem.⁴² Pro neziskové organizace vydalo Ministerstvo financí v souladu s § 36 odst. 1 zákona o účetnictví:

⁴¹ Vyhláška č. 505/2002 Sb., *pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu*, ve znění pozdějších předpisů.

⁴² PEŠTUKA, J. *Účetnictví nevýdělečných organizací*. EUROUNION Praha, 2008. ISBN 978-80-7317-067-7.

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., a u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. Standardy jsou označeny čísly 401 –414[1],
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, ve znění pozdějších předpisů . Standardy jsou označeny čísly 501-522[2].

Cílem standardů je stanovit podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášek základní postupy při provádění standardy upravených operací za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

3. Studie subjektu Domáci sociální péče

V této kapitole bylo analyzováno hospodaření a aspekty zdanění vybrané neziskové organizace Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň o.p.s.

Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s., se sídlem Pražská 177/I, 471 24 Mimoň, byla založena na základě zakladatelské listiny ze dne 9.10.2003 jediným zakladatelem Město Mimoň, Mírová 120/III, 471 24 Mimoň, IČO: 002 60 746. Svoji činnost společnost zahájila dne 1.7.2004.

Společnost se řídí zákonem č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého byla také založena. Protože má společnost jediného zakladatele, byla založena zakládací listinou vyhotovenou ve formě notářského zápisu. Zakládací listina obsahuje všechny zákonem předepsané údaje: jediným zakladatelem obecně prospěšné společnosti je: Město Mimoň, identifikační číslo 00260746, se sídlem Mírová 120/III, Mimoň, dále zakládací listina definuje druh obecně prospěšných služeb, které má společnost poskytovat a podmínky pro jejich poskytování. Orgány společnosti jsou ředitel, správní rada a dozorčí rada. Ředitelem je fyzická osoba, která splňuje podmínku bezúhonnosti. Není členem správní ani dozorčí rady, je však oprávněna účastnit se jednání správní rady s hlasem poradním. Ředitel řídí činnost obecně prospěšné společnosti, za společnost jedná navenek a podepisuje za ni jen na základě plné moci. Podepisování za společnost se děje tak, že k napsanému nebo vytištěnému názvu společnosti připojí ředitel svůj podpis. Správní rada je statutárním orgánem společnosti, je šestičlenná, funkční období členů je tříleté. Členové správní rady volí ze svého středu předsedu, který svolává a řídí jednání správní rady a dále místopředsedu. Při rozhodování je hlasovací právo členů rovné. Při rovnosti hlasů rozhoduje hlas předsedy. Správní rada je usnášení schopná, je-li přítomna nadpoloviční většina všech členů, k rozhodnutí je třeba souhlasu většiny přítomných členů. Předseda správní rady vykonává funkci statutárního orgánu společnosti a za společnost podepisuje. V případě nepřítomnosti předsedy správní rady v sídle společnosti ho zastupuje místopředseda správní rady, který je za společnost oprávněn samostatně podepisovat. Podepisování za společnost se děje tak, že k napsanému nebo vytištěnému názvu

společnosti připojí předseda nebo místopředseda správní rady svůj podpis. Dozorčí rada je kontrolním orgánem společnosti. Je tříčlenná, jmenuje ji zakladatel. Členové dozorčí rady volí svého předsedu, který svolává a řídí jednání dozorčí rady. Členové dozorčí rady mají právo účastnit se jednání rady, musí jim být uděleno slovo, pokud o ně požádají.

Společnost vznikla dnem zápisu do obchodního rejstříku, datum zápisu 18.března 2004. V rejstříku jsou zapsány všechny zákonem předepsané údaje.

Hospodaření společnosti je upraveno v zakládací listině v souladu se zákonem o obecně prospěšných společnostech a společnost tuto úpravu při své činnosti dodržuje. Kromě obecně prospěšných služeb, k jejichž poskytování byla společnost založena, vykonává doplňkovou a jinou činnost. Dbá při tom na to, aby bylo touto činností dosaženo účinnějšího využití majetku a zároveň aby tím nebyla ohrožena kvalita, rozsah a dostupnost obecně prospěšných služeb. Společnost se neúčastní na podnikání jiných osob. Hospodářský výsledek po zdanění, vykázaný ke konci účetního období převádí společnost v celé výši do rezervního fondu, který v případě vykázaní ztráty v následujících účetních obdobích použije nejprve ke krytí této ztráty. Společnost hospodaří s nemovitým a movitým majetkem, který mu dal do užívání zakladatel. Způsob užívání tohoto majetku je stanoven samostatnými nájemními smlouvami.

Posláním společnosti je prostřednictvím terénních a ambulantních sociálních a zdravotních služeb podporovat osoby v nepříznivé sociální situaci k vedení běžného života v přirozeném domácím prostředí. Společnost poskytuje sociální služby podle individuálních potřeb uživatelů, umožňuje klientům vést běžný život s cílem co nejdéle setrvat v přirozeném prostředí. Zachovává stávající kvalitu života a oddaluje nutnost přemístění do pobytových zařízení. Poskytuje domácí zdravotní péči s ohledem k bio-psycho-sociálním potřebám pacientů ve vlastním sociálním prostředí v rozsahu indikovaném ošetřujícím lékařem. Společnost zapůjčuje klientům kompenzační pomůcky k podpoře jejich soběstačnosti. Společnost předchází sociálnímu vyloučení seniorů a osob se zdravotním postižením prostřednictvím aktivizačních programů v Centru pro seniory.

Velmi důležitá je schopnost dávat druhým lidem pocit bezpečí, lásky, důvěry a odbornou pomoc. To jsou základní předpoklady nezbytné pro práci v sociální oblasti. Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s. a její pracovníci tyto předpoklady mají a ve svízelných situacích mohou pomoci s péčí o rodiče a blízké příbuzné, pokud potencionální zájemci a jejich blízcí projeví o její služby zájem.

V rámci **hlavní činnosti** společnosti jsou poskytovány sociální služby veřejnosti za předem stanovených a pro všechny uživatele stejných podmínek. Těmito službami jsou:

- pečovatelská služba jako terénní nebo ambulantní služba poskytovaná osobám, které mají sníženou soběstačnost z důvodu věku, chronického onemocnění nebo zdravotního postižení, a rodinám s dětmi, jejichž situace vyžaduje pomoc jiné fyzické osoby. Služba poskytuje ve vymezeném čase v domácnostech osob a v zařízeních sociálních služeb vyjmenované úkony. Služba obsahuje tyto základní činnosti: pomoc při zvládání běžných úkonů péče o vlastní osobu (pomoc s orientací v prostoru, přenos na vozík, pomoc na WC), pomoc při osobní hygieně nebo poskytnutí podmínek pro osobní hygienu (hygienická péče, koupání), poskytnutí stravy nebo pomoc při zajištění stravy (dovoz obědů, příprava a podání jídla), pomoc při zajištění chodu domácnosti (nákup, léky, běžný úklid, praní a žehlení prádla, pomoc s topením), zprostředkování kontaktu se společenským prostředím (doprovod k lékaři, na instituce, kulturní akce, kadeřník, pošta, úřad, sociální poradenství).

Pečovatelská služba je poskytována v Domě s pečovatelskou službou v Mimoně v Pražské ulici, v Domě s chráněnými byty ve Vranovské ulici a v terénu města Mimoň, dále v obcích Ploužnice, Hradčany a Kuřívody ve všední dny v době od 7 – 15,30 hodin. Pečovatelskou službu hradí uživatelé z příspěvku na péči a z vlastních zdrojů dle platného sazebníku úhrad schváleného správní radou společnosti.

Dům s pečovatelskou službou – Mimoň, Pražská ulice:

Vznikl postupnou rekonstrukcí stávajících budov v roce 1994, je v okrajové části města. Ve dvoře je malá klidová zóna s lavičkami a altánkem pro posezení. Objekt je dvoupatrový

se třemi vchody bez výtahu. Ve dvou vchodech je instalována elektrická plošina do přízemí. Pod střechou jsou podkrovní byty. Je zde 17 bytů 1+1 a 1 byt 1+2. Jsou vybaveny kuchyňskou linkou s elektrickým sporákem, koupelnou se sprchovým koutem a WC. Topí se elektrickými přímotopy. V budově sídlí společnost, užívá tu kancelář, prádelnu, umývárnu jídlonosičů, hygienické centrum, sklad kompenzačních pomůcek, pracoviště se zázemím pro pečovatelky a zdravotní sestry a garáže pro služební vozidla.

Dům s chráněnými byty – Mimoň, Vranovská ulice:

Moderní třípodlažní dům s výtahem postaven v roce 2005. Je bezbariérový, v přízemí jsou byty s malou terasou, v podlaží s balkony. Jeden byt je upraven speciálně pro vozíčkáře. Dům je umístěn v bytové zástavbě na sídlišti, lavičky k odpočinku jsou před domem. K dispozici je 24 bytů 1+0, jsou vybaveny kuchyňskou linkou, elektrickým sporákem mají koupelnu společnou s WC a sprchovým koutem. V chodbičce jsou vestavěné skříně, topení je centrální.

Byty v obou domech jsou určeny občanům, kteří potřebují pomoc pečovatelské služby vzhledem ke sníženým schopnostem v oblasti péče o vlastní osobu, o hygienu, stravování, domácnost a kontaktu se společenským prostředím. Správu bytů zajišťuje město Mimoň, které je vlastníkem obou domů a rozhoduje o jejich přidělování,

- osobní asistence jako terénní služba poskytovaná osobám, které mají sníženou soběstačnost z důvodu věku, chronického onemocnění nebo zdravotního postižení, jejichž situace vyžaduje pomoc jiné fyzické osoby. Služba se poskytuje bez časového omezení, v přirozeném sociálním prostředí osob a při činnostech, které osoba potřebuje. Služba obsahuje tyto základní činnosti: pomoc při zvládnutí běžných úkonů péče o vlastní osobu, pomoc při osobní hygieně, pomoc při zajištění stravy, pomoc při zajištění chodu domácnosti, výchovné, vzdělávací a aktivizační činnosti, zprostředkování kontaktu se společenským prostředím, pomoc při uplatňování práv, oprávněných zájmů a při obstarávání osobních záležitostí,
- sociální poradenství. Základní sociální poradenství poskytuje osobám potřebné informace přispívající k řešení jejich nepříznivé sociální situace. Je základní

činností při poskytování všech druhů sociálních služeb. Služba obsahuje tyto základní činnosti: zprostředkování kontaktu se společenským prostředím, sociálně terapeutické činnosti, pomoc při uplatňování práv, oprávněných zájmů a při obstarávání osobních záležitostí,

- sociálně aktivizační činnosti pro seniory a osoby se zdravotním postižením jsou ambulantní, popřípadě terénní služby poskytované osobám v důchodovém věku nebo osobám se zdravotním postižením ohroženým sociálním vyloučením. Služba obsahuje tyto základní činnosti: zprostředkování kontaktu se společenským prostředím, sociálně terapeutické činnosti, pomoc při uplatňování práv, oprávněných zájmů a při obstarávání osobních záležitostí.

Služby jsou určeny nejen uživatelům společnosti, ale i seniorům a osobám se zdravotním postižením z města Mimoně a okolí. Podporují začleňování do společnosti a udržování aktivního života. Působí jako prevence osamělosti a sociálního vyloučení. Aktivita probíhají v Centru pro seniory v Mimoně na Sídlišti pod Ralskem. Centrum je velmi hezky vybaveno a nabízí prostory pro vyplňování volného času seniorů. Každý rok probíhá vánoční besídka, kulturní vystoupení připravují děti s učitelkami z mateřské školky. K zachování zdraví, pohyblivosti a psychické pohody ve vyšším věku probíhá pravidelně 2x týdně dopoledne cvičení na míčích a na podložkách pro osoby se zdravotním postižením. Odpoledne slouží k přátelským posezením s občerstvením, hraní stolních her, přednáškám, společenským a kulturním akcím. K získávání informací a seznamování s informačními technologiemi je zde i počítačový kout s internetovým připojením. Centrum je zapůjčováno k malým rodinným oslavám seniorů. Ke svým schůzkám využívají Centrum i zájmové spolky. Jednou měsíčně je zde otevřena poradna Centra pro zdravotně postižené Libereckého kraje o.s. se sociálním poradenstvím.

Společnost vykonává také **doplňkovou činnost**. Doplnková činnost společnosti zahrnuje domácí zdravotní péči – všeobecná sestra, pronájem a půjčování věcí movitých a zprostředkování služeb:

- všeobecná sestra – domácí zdravotní péče Zdravotní péče je poskytována v rozsahu poskytování ošetrovatelské péče, ve spolupráci s lékařem pak poskytování

preventivní, léčebné, diagnostické, rehabilitační, neodkladné nebo dispenzární péče. Podstatou služby je poskytnutí odborných zdravotních výkonů v domácnosti pacienta, je orientována na podporu a udržení zdraví, rozvoj soběstačnosti a zmírňování bolestí, podílí se na prevenci nemocí a rehabilitaci. Jedná se o odbornou a kvalifikovanou formu zdravotní péče, která díky svému rozsahu a kvalitě umožňuje zkrátit pobyt pacientů v lůžkových zdravotnických zařízeních. Je určena občanům v těžké životní situaci, kdy dojde ke změně zdravotního stavu nezvládnutelného laickou péčí a umožňuje jim setrvat v domácím prostředí. Zdravotní péči poskytují na předpis lékaře zdravotní sestry s odbornou kvalifikací a praxí. V rozsahu sedm dní v týdnu je poskytována v Mimoně a okolních obcích, v oblasti Jablonného v Podještědí, Zákup, Stráže pod Ralskem a Doks. Služba obsahuje tyto základní činnosti: zajištění kontaktu s ošetřujícím lékařem, komplexní péče o pacienta- celková hygiena, prevence proleženin a jejich ošetření, polohování, péče a katétry a sondy, kontrola fyziologických funkcí, pomoc s výživou, dodržování pitného režimu, aplikace injekcí a léků ve všech formách, nácvik a aplikace inzulínu, odběry biologického materiálu, převazy – ošetření ran, péče o stomie, bandáže končetin, ošetrovatelská rehabilitace – cvičení, nácvik chůze a soběstačnosti, používání kompenzačních pomůcek.

Domácí zdravotní péči hradí zdravotní pojišťovny na základě uzavřených smluvních vztahů o poskytování a úhradě zdravotní péče. Společnost má uzavřené smlouvy s těmito zdravotními pojišťovnami:

Všeobecná zdravotní pojišťovna, Oborová zdravotní pojišťovna zaměstnanců bank a pojišťovnictví, Česká národní zdravotní pojišťovna, Vojenská zdravotní pojišťovna, Pojišťovna Škoda Mladá Boleslav,

- pronájem a půjčování věcí movitých. Jedná se o zapůjčování kompenzačních a ostatních pomůcek. K zapůjčení jsou k dispozici: mechanická polohovací lůžka, invalidní vozíky, sedačky do vany, na vanu, francouzské hole, berle, stolky k lůžku, elektrické polohovací lůžko, chodítka, toaletní židle, sprchovací židle, nástavce na WC, antidekubitní matrace,

- zprostředkování služeb.

3.1 Odraz daňové a účetní legislativy v činnosti společnosti

Společnost je poplatníkem daně z příjmů právnických osob a daně silniční a plátcem daně příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. K těmto daním je na příslušném finančním úřadě zaregistrována. Společnost není plátcem daně z přidané hodnoty.

Vzhledem k tomu, že společnost dostává na svou činnost dary od právnických osob, je poplatníkem **daně darovací** a podává přiznání k dani darovací .

Společnost zaměstnávala k 1.12.2008 celkem 9 zaměstnanců na plný pracovní úvazek. Společnost plní povinnosti plátce **daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků** v souladu se zněním § 38j zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších právních předpisů, tj. pro poplatníky s příjmy podle § 6 vede mzdové listy, rekapitulaci o sražených zálohách a dani srážené podle zvláštní sazby daně za každý kalendářní měsíc i za celé zdaňovací období. Mzdové listy obsahují pro účely daně zákonem předepsané náležitosti. Při vybírání a placení záloh na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků postupuje společnost podle § 38h zákona o daních z příjmů, rovněž další povinnosti společnost jako plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků plní v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o daních z příjmů. Po uplynutí zdaňovacího období podává společnost vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků na tiskopise vydaném ministerstvem místně příslušnému správci daně.

Společnost je poplatníkem **daně silniční** podle zákona č 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, neboť používá silniční motorová vozidla registrovaná a provozovaná v České republice k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů nezaložených za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu. Společnost používá v rámci své činnosti jednak motorová vozidla zařazená do majetku

společnosti a také vozidla zaměstnanecká. Vzhledem k tomu, že společnost vykonává kromě hlavní činnosti také činnost doplňkovou, nevzniká problém s placením záloh na daň silniční během zdaňovacího období. Zálohy společnost platí v průběhu zdaňovacího období podle skutečného stavu vždy do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince. Po uplynutí zdaňovacího období podává společnost přiznání k dani silniční.

Společnost je poplatníkem **daně z příjmů právnických osob** podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Společnost má po uplynutí zdaňovacího období povinnost podat přiznání k dani z příjmů právnických osob. Za zdaňovací období roku 2008 tato povinnost vyplývá z existence příjmů, které jsou předmětem daně z titulu vykonávání doplňkové činnosti a ziskové hlavní činnosti. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 bylo podáno v neprodloužené lhůtě pro podání daňového přiznání k 31.3.2009. K daňovému přiznání byla přiložena povinná příloha, tj. účetní závěrka sestávající z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy k účetní závěrce. Údaje ve výkazech jsou uváděny v Kč, avšak vyhláška č. 504/2002 Sb., stanoví že jednotlivé položky účetní závěrky se vykazují v tisících Kč. Tuto skutečnost je vhodné napravit.

Výsledkem hospodaření společnosti je zisk z hlavní i hospodářské (doplňkové) činnosti. Součet dílčích hospodářských výsledků tvoří hospodářský výsledek společnosti, viz tab. 1. Hospodářský výsledek po zdanění vykázaný ke konci účetního období převádí společnost v celé výši do rezervního fondu.

Tab. 1 II. Oddíl – daň z příjmů právnických osob

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč Poplatník
10	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) nebo rozdíl mezi Příjmy a výdaji ke dni 31.12.2008	231 999
30	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 12 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	61 135
70	Mezisoučet (ř.20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	61 135
101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a13 zákona , pokud jsou zahrnuty v HV nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř.10)	57 185
112	Částky, o které lze podle §23 odst. 3 písm. c) zákona snížit HV nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř.10)	71 181
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	5 565
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	133 931
200	Základ daně před úpravou (ř. 10 + 70 – 170)	159 203
220	Základ daně po úpravě (ř. 200 – 201 – 210)	159 203
250	Základ daně po úpravě (ř. 200 – 230 – 240 – 241 – 242	159 203
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž lze snížit ZD na ř.250	159 203
270	Základ daně po úpravě (ř. 250 – 251)	0
290	Daň (řádek 270 x ř. 280) / 100	0

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Drobný nedostatek v údajích daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob podle tab. 5 je na ř. 101 daňového přiznání, kde uvádí společnost příjmy, které vyplývají z poskytnutých darů. Podle obsahového vymezení tohoto řádku se zde však uvádějí příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona o daních z příjmů, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř.10). Přijaté dary patří uvést do ř. 100, kde se uvádějí příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř.10) – tento nedostatek nemá vliv na výši základu daně.

Na ř. 251 daňového přiznání společnost využívá možnosti snížení základu daně na ř. 250 podle § 20 odst. 7 ZDP[18]. Pro společnost z této výhody ovšem vyplývá povinnost prokázat, že prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti použila ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, případně jako provozovatel zdravotnického zařízení, že takto získané prostředky použila ke krytí nákladů souvisejících s poskytováním zdravotní péče.

Příjmy společnosti tvoří mimo jiné také příjmy od pojišťoven v rámci činnosti domácí zdravotní péče. V průběhu kalendářního roku provádějí pojišťovny vyúčtování - regulace za předcházející zdaňovací období. Společnost o těchto skutečnostech účtuje v běžném roce, ale z důvodu časové a věcné souvislosti provádí úpravu v daňovém přiznání roku, kterého se toto vyúčtování týká. Společnost podá dodatečné daňové přiznání, kde provede úpravy HV a základu daně. Problém nastává v případě zvýšení výnosů, kdy dochází ke zvýšení základu daně, ale na ř. 251 zákon o dani z příjmů v § 38p nedovoluje navýšení položek snižujících základ daně v dodatečném přiznání s výjimkou navýšení základu daně, ale podmínkou je, aby rozdíl mezi nově stanoveným základem daně zaokrouhleným na celé tisícikoruny dolů a základem daně sníženým o odčitatelné položky činil alespoň 1 000 Kč. Společnost tak doplatí částku daně vypočítanou podle dané sazby daně ze základu daně 1 000 Kč.

V oblasti daní společnost prokázala dobré znalosti . Stejně jako v oblasti účetnictví je patrný dobrý základ v práci zaměstnanců zajišťujících tuto agendu, o jejíž obsáhlosti vzhledem k provozovaným činnostem, počtu zaměstnanců i počtu osob využívajících výstupů společnosti není pochyb.

Zákonná ustanovení ve věci **účetnictví** a výroční zprávy zpracovala společnost do zakládací listiny a v praxi se jimi řídí. Jedná se zejména o povinnost důsledně oddělit ve svém účetnictví náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a spojené se správou společnosti. Roční účetní závěrka společnosti musí být ověřena auditorem. V ostatním se společnost řídí předpisy o účetnictví. Společnost vypracovává a zveřejňuje výroční zprávu o činnosti a hospodaření v termínu, který stanoví správní rada, nejpozději však do šesti měsíců po skončení hodnoceného období. Hodnoceným obdobím je kalendářní rok. Obsahové vymezení výroční zprávy je podrobně vymezeno v zakládací listině. Výroční zprávu uveřejňuje společnost vždy na úřední desce města Mimoně, a to po dobu 30 dní.

Společnost je účetní jednotkou. Vede účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, řídí se vyhláškou č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. Českými účetními standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. Účetní závěrku společnost sestavuje v plném rozsahu a v souladu s uvedenými účetními předpisy. Společnost ve svém účetnictví důsledně odděluje náklady a výnosy spojené s doplňkovými činnostmi, náklady a výnosy spojené s obecně prospěšnými službami a náklady a výnosy nepatřící do předchozích skupin a spojené se správou společnosti. Účtový rozvrh je sestaven tak, že k jednotlivým syntetickým účtům jsou vytvořeny analytické účty pro účely sestavení účetní závěrky pro potřeby členění na hlavní a doplňkovou činnost. Účetním obdobím je kalendářní rok. Účetní závěrka je ověřována auditorem, kterým byla za rok 2008 auditorská společnost ACONTIS, spol. s r.o., Moskevská 22, Česká Lípa, auditor: Ing.

Jitka Licinbergová, osvědčení Komory auditorů č.1620. Ve výroku auditora k řádné účetní závěrce k datu rozvahového dne 31.12.2008 auditor konstatuje, že účetní závěrka věrně zobrazuje ve všech významných ohledech majetek, závazky a vlastní jmění obecně prospěšné společnosti Domácí sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s. k 31.12.2008, výsledek hospodaření a finanční situaci za rok 2008 v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými předpisy České republiky. Společnost vyhotovuje a zveřejňuje výroční zprávu o činnosti a hospodaření

Účtování zásob je prováděno způsobem B evidence zásob. Zásoby jsou oceňovány v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Majetek je oceňován pořizovací cenou, což je cena pořízení a náklady s tím spojené. V roce 2008 společnost odpisovala majetek a o odpisech účtovala. Účetní odpisy nejsou shodné s odpisy daňovými, způsob odpisu je rovnoměrný. Odpisovaný majetek je zařazen v odpisové skupině 2 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Drobný dlouhodobý hmotný majetek se od 3 000 Kč do 40 000 Kč účtuje na majetkový účet 02 a při zařazení je 100% odepsán do nákladů. Drobný dlouhodobý hmotný majetek do 3 000 Kč je při pořízení přímo odepsán do nákladů na účet 501 – spotřeba materiálu. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek se od 7 000 Kč do 60 000 Kč účtuje na majetkový účet 01 a při zařazení je 100% odepsán do nákladů. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek do 7 000 Kč je při pořízení přímo odepsán do nákladů na účet 518 – ostatní služby. V roce 2008 neměla společnost žádný majetek pořízený formou finančního pronájmu. Opravné položky ani rezervy nebyly tvořeny.

Společnost účtovala o přijatých provozních dotacích a přijatých příspěvcích (darech) v souladu s účetními předpisy. Jmění společnosti je tvořeno vlastním kapitálem ve formě základního vkladu a majetku a fondy. Celý zisk běžného účetního období je převeden do rezervního fondu. Společnost nemá dlouhodobé bankovní úvěry.

Společnost účtovala o nákladech podle jednotlivých činností. Náklady na správu evidovala během účetního období v rámci samostatné činnosti. Pro účely sestavení účetní závěrky přiřadila náklady na správu k nákladům hlavní činnosti. Tento postup není v souladu se zákonem o daních z příjmů. Činnosti spojené se správou jistě slouží jak pro potřeby

činnosti hlavní tak činnosti doplňkové, a tak by náklady správy měly být rozvrženy mezi ně. Při správném postupu společnost ve svých vnitřních směrnících určí pravidlo, podle kterého rozvrhne náklady na jednotlivé druhy příjmů pro potřeby zdaňování. Jedná se o pracný a obtížně proveditelný úkol. V praxi organizace používají odlišné způsoby přiřazování režijních nákladů k jednotlivým činnostem. V případě zkoumaného subjektu se jeví jako nejvíc transparentní přiřazení režijních nákladů podle zjištěného poměru skutečných nákladů na jednotlivé činnosti a rozdělení režijních nákladů stejným poměrem.

Návrh výpočtu přiřazení režijních nákladů k jednotlivým činnostem a transformace do dílčích výsledků hospodaření (použity údaje roku 2008):

Náklady:

Správa	658 883,- Kč
--------	--------------

Celkem správa	658 883,- Kč
---------------	--------------

Hlavní činnost	2 049 556,- Kč
----------------	----------------

Hospodářská činnost	1 402 290,- Kč
---------------------	----------------

Celkem hlavní a hospodářská činnost	3 451 846,- Kč
-------------------------------------	----------------

Výpočet pro rozvržení nákladů správy (**jako rozvrhová základna byly použity údaje celkových nákladů hlavní a hospodářské činnosti**):

Celkem hlavní a hospodářská činnost/ hlavní činnost:	$3\,451\,846 / 2\,049\,556 = 0,5937$
--	--------------------------------------

Celkem hlavní a hospodářská činnost/ hospodářská činnost:	$3\,451\,846 / 1\,402\,290 = 0,4063$
---	--------------------------------------

Náklady správy v rámci hlavní činnosti:	$658\,883 \cdot 0,5937 = 391\,180,- \text{ Kč}$
---	---

Náklady správy v rámci hospodářské činnosti :	$658\,883 \cdot 0,4063 = 267\,703,- \text{ Kč}$
---	---

Náklady hlavní činnosti celkem:	$2\,049\,556 + 391\,180 = 2\,440\,736,- \text{ Kč}$
---------------------------------	---

Náklady hospodářské činnosti celkem:	$1\,402\,290 + 267\,703 = 1\,669\,993,- \text{ Kč}$
--------------------------------------	---

Celkové náklady	4 110 729,- Kč
-----------------	----------------

Na základě takto provedené opravy dojde k rozdílnému výpočtu dílčího hospodářského výsledku obou činností:

	Před opravou	Po opravě
Celkové náklady	4 110 729	4 110 729
Náklady hlavní činnosti	2 708 439	2 440 736
Náklady hospodářské činnosti	1 402 290	1 669 993
Celkové výnosy	4 342 728	4 342 728
Výnosy hlavní činnosti	2 778 483	2 778 483
Výnosy hospodářské činnosti	1 564 245	1 564 245
Hospodářský výsledek	231 999	231 999
Hospodářský výsledek hlavní činnosti – zisk	70 044	337 747
Hospodářský výsledek hospodářské činnosti – ztráta	161 955	-105 748

Přesto, že celkový hospodářský výsledek zůstává ve stejné výši, položky nákladů hlavní a hospodářské činnosti se pohybují v jiným číselných dimenzích. Za této situace se společnost může dostat do problému. Tím je vykázání ztráty v oblasti hospodářské činnosti, jejíž vykonávání je umožněno pouze za podmínky, že doplňkovou činností bude dosaženo účinnějšího využití majetku. Za účinnější využití majetku rozhodně nelze považovat vykázání ztráty v hospodaření.

Nesprávný postup při přiřazení režijních nákladů je důsledkem povinnosti odděleného vedení příjmů a výdajů podle druhů činností pro zjištění základu daně pro poplatníky, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. Z uvedeného příkladu je patrná náročnost této povinnosti a reálná pravděpodobnost pochybení i při sebelepší snaze postupovat dle zákonných norem. Obecně prospěšná společnost má s odděleným vedením nákladů a výnosů spojených s doplňkovými činnostmi, nákladů a výnosů spojených

s obecně prospěšnými službami a nákladů a výnosů spojených se správou bohaté zkušenosti vzhledem k tomu, že tuto povinnost jí ukládá zákon o obecně prospěšných společnostech a také je tato povinnost zakotvena ve zřizovací listině. Bohužel toto členění není konečné a zjednodušení přičtení nákladů správy k nákladům hlavní činnosti nelze akceptovat.

V ostatních záležitostech oblasti účetnictví je evidentní dobrá znalost této problematiky. Společnost dbá na dodržování všech zákonných předpisů. Zpracování účetnictví je založeno na odborných znalostech pracovníků zajišťujících tuto agendu. Průběžně jsou sledována a do systému zpracovávána novelizovaná ustanovení zákonů, znalosti jsou prohlubovány a doplňovány účasti na školeních a zajištěním dostupnosti odborné literatury, případně využitím konzultací daňových a účetních odborníků.

3.2 Analýza ekonomické efektivity jednotlivých činností společnosti

Hospodaření společnosti se odvíjí ze způsobu zajištění jednotlivých činností a s nimi spojených nákladů a výnosů. Hlavní otázka z pohledu efektivity spočívá v posouzení činnosti jako samofinancované nebo financované formou dotačních titulů.

Výkony *domácí zdravotní péče* jsou realizovány na základě smluvních vztahů se zdravotními pojišťovnami a indikací ošetřujícího lékaře. Zdravotní péče je poskytována v oblasti Mimoň, Ralsko, Stráž pod Ralskem, Jablonné v Podještědí a Doksy. Personálně je činnost zabezpečována kvalifikovanými zdravotními sestrami:

1 zdravotní sestra	Mimoň a okolí	8.třída	plný úvazek
1 zdravotní sestra	Doksy a okolí	8.třída	úvazek na 5 hodin denně
1 zdravotní sestra	Mimoň a okolí	Kč./hod./výkon	dohoda o pracovní činnosti
1 zdravotní sestra	Doksy a okolí	Kč./hod./výkon	dohoda o pracovní činnosti
1 zdravotní sestra	Stráž p.Ralskem	Kč./hod./výkon	dohoda o pracovní činnosti
1 zdravotní sestra	Jablonné v Podj.	Kč./hod./výkon	dohoda o pracovní činnosti
1 zdravotní sestra	absence	Kč./hod./výkon	dohoda o pracovní činnosti

V roce 2008 byla činnost domácí zdravotní péče ukončena v oblasti Nového Boru a České Lípy. Tyto oblasti jsou zabezpečovány organizací Domácí péče Nový Bor.

V roce 2008 bylo ošetřeno celkem 190 pacientů, bylo provedeno celkem 5 555 návštěv s 12 132 zdravotními výkony v domácnostech pacientů. Věková struktura pacientů:

Do 50 let	3 pacienti
50-60 let	9 pacientů
60-70 let	38 pacientů
70-80 let	68 pacientů
80 a více	72 pacientů

Počet pacientů v jednotlivých obcích:

Mimoň	90	Jestřebí	7
Kamenický Šenov	11	Zákupy	7
Ploužnice	9	Nový Oldřichov	2
Doksy	22	Noviny p.Ralskem	3
Pertoltice p.Ralskem	4	Staré Splavy	3
Zbýny	2	Velký Grunov	4
Jablonné v Podještědí	8	Stráž p.Ralskem	18

K získání přehledu o efektivnosti činnosti domácí zdravotní péče jsou v tab. 2 porovnány náklady a výnosy činnosti domácí zdravotní péče.

Tab. 2 Hospodaření činnosti domácí zdravotní péče v r. 2008

Přímé náklady	Kč	Výnosy	Kč
Mzdové náklady	743 977	Výnosy od pojišťoven	1 369 544
Sociální a zdravotní pojištění	253 128		
Cestovné	135 115		
Spotřeba materiálu	167 508		
Přímé náklady celkem	1 299 728	Výnosy celkem	1 369 544
		Rozdíl +	69 816

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domácí sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Z údajů v tabulce je zřejmé, že hospodaření této činnosti je zcela samofinancované. Nejvyšší náklady tvoří položky vycházející z pracovněprávních vztahů (mzdy, odvody, cestovné). Tyto náklady odpovídají prováděným výkonům, které jsou hrazeny zdravotními pojišťovnami.

Výkony *pečovatelské služby* jsou realizovány na základě smluvních vztahů s klienty. Průměrně je uzavřeno 112 smluv. Dvě třetiny smluv tvoří smlouvy na dovoz obědů a sociální služby, jednu třetinu smlouvy pouze na dovoz obědů. Pečovatelská služba je poskytována v oblasti Mimoň a Ralsko, obě obce na tuto činnost poskytují organizaci dotace. Personálně je činnost zabezpečována sociální pracovníci a pracovníci sociální péče:

1 sociální pracovníce	8.třída	úvazek na 5 hodin denně
3 pracovníce přímé péče	4.třída	plný úvazek
1 pracovníce přímé péče	4.třída	úvazek na 5 hodin denně

Pečovatelská činnost je vykonávána v pracovní dny od 7:00 hod. do 15:30 hod.. Pokud je potřeba poskytnout péči v jiné časové období, je tato činnost zajišťována po domluvě s personálem. Ceník služeb za poskytování péče je stanoven v cenové relaci 70,- až 80,- Kč/hod.. Kalkulace ceny je pro prováděný výkon. V cenové kalkulaci není vyjádřena logistika pro prováděný výkon v regionu při zohlednění časové dostupnosti.

Tabulka 3 vypovídá o efektivnosti činnosti pečovatelská služba porovnáním nákladů a výnosů. Vzhledem k tomu, že se jedná o činnost v rámci hlavní činnosti společnosti, není předpoklad kladného rozdílu mezi náklady a výnosy, přehled bude sloužit k vyčíslení výše potřeby dotace na tuto činnost.

Tab. 3 Hospodaření činnosti pečovatelská služba v r.2008

Přímé náklady	Kč	Úkony pečovatelské služby	Počet úkonů	Kč
Přímé náklady	1 400 000	Rozvoz obědů	18 472	277 080
		Nákupy, pochůzky	1 511	43 260
		Zprostředkování kontaktu	1 080	38 180
		Úkony osobní hygieny	333	17 875
		Práce v domácnosti	317	14 040
		Praní prádla v kg	349	14 371
		Fakultativní služby	481	14 561
Přímé náklady celkem	1 400 000	Výnosy celkem	22 543	419 367
Rozdíl -	980 633			

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Domácí sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s

Z údajů v tabulce je zřejmé, že hospodaření pečovatelské služby je závislé na poskytnutí dotačních titulů. V roce 2008 byly poskytnuty dotace na pečovatelskou službu od MPSV ČR ve výši 600 000,- Kč, od Krajského úřadu Libereckého kraje ve výši 50 000,- Kč, zbývající část nákladů je pokryta z dotací od Města Mimoň a obce Ralsko poskytnutých na provoz hlavní činnosti. Po vyloučení tržeb za rozvoz obědů (viz.činnost rozvoz obědů) pokrývají tržby od klientů v průměru 10% nákladů činnosti pečovatelské služby.

Rozvoz obědů včetně půjčování jídlonosičů je realizován na základě smluvních vztahů s klienty. Z počtu 80 rozvážených obědů je 36 obědů rozváženo s kombinací sociální služby a 46 obědů pouze jako komerční služba. Služba je poskytována v oblasti Mimoň, Plouznice a Hradčany. Personálně je činnost zabezpečována pracovníky sociální péče v rámci pečovatelské činnosti. Rozvoz obědů je vykonáván v pracovní dny. V případě zájmu zajištění oběda ve dny pracovního klidu je tento oběd zajištěn v pátek nákupem v bufetu „Lucky“. Za rozvoz oběda je účtováno podle ceníku služeb 15,- Kč/úkon a za půjčení jídlonosiče 25,- Kč/měsíc, nutností je zapůjčení dvou jídlonosičů.

Časový harmonogram rozvozu obědů:

07:00-08:00 mytí jídlonosičů

08:00-08:30 odvoz jídlonosičů

10:30-11:00 nakládání obědů

11:00-12:30 rozvoz obědů – 2 trasy: 1. okolí Domova důchodců, Sídliště pod Ralskem,
Ploužnice, Hradčany

2. střed města, sídliště Letná

12:30-13:00 úklid jídelnosičů

Pokud se pro účely zjištění efektivnosti v rámci činnosti pečovatelská služba posoudí činnost rozvoz obědů samostatně, je rozdíl nákladů a výnosů, viz. tabulka

Tab. 4 Hospodaření činnosti pečovatelská služba - rozvoz obědů samostatně v r.2008

Přímé náklady	Kč	Úkony pečovatelské služby	Počet úkonů	Kč
Přímé náklady	115 450	Rozvoz obědů	18 472	277 080
		Rozdíl +		161 630

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Z tabulky vyplývá, že samotný rozvoz je samofinancovatelný (v závislosti na počtu objednávek). Tržby za rozvoz obědů pomáhají krýt náklady hlavní činnosti.

Činnost centra pro seniory není sociální službou podle zákona o sociálních službách. Personálně je činnost zabezpečována jednou pracovnící na dohodu o pracovní činnosti. Provoz centra pro seniory je pouze v úterý a ve čtvrtek, kdy v dopoledních hodinách probíhá cvičení a odpoledních hodinách setkávání seniorů. Dále je prostor využíván pro schůzování různých spolků, mimořádné plánované akce a na pořádání drobných oslav. Na pronajatý prostor je uzavřena nájemní smlouva, dále jsou realizovány platby za energie. Pro cvičení seniorů je dále z kapacitních důvodů pronajímán sál od ZUŠ Mimoň, Po 9-10 hod, Čt 9-11 hod.. Smlouva je stanovena ve výši 150 Kč/hod. na úhradu energií. Pomocí tabulky je sledováno čerpání a potřeba dotačních titulů na tuto činnost.

Tab. 5 Hospodaření činnosti Centra pro seniory r. 2008

Přímé náklady	Kč	Výnosy	Kč
Nájem, energie	200 000	Výnosy z činnosti	0
Přímé náklady celkem	200 000	Výnosy celkem	0
Rozdíl -	200 000		

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Z údajů v tabulce vyplývá, že činnost Centra pro seniory je vykonávána bez přímé spoluúčasti klientů a tudíž nepřináší žádné výnosy. Krytí nákladů na provoz je pouze z dotačních titulů.

V roce 2008 byla poskytnuta dotace z Krajského úřadu Libereckého kraje, odboru zdravotnictví ve výši 16 800 Kč na nákup rotopedů a cvičebních pomůcek do Centra pro seniory a z finančního daru Nadace škola hrou ve výši 4 500 Kč byly pořízeny 4 jídelní stoly, aby se zlepšil komfort prostředí Centra pro seniory při pořádání různých akcí.

Půjčování kompenzačních pomůcek je komerční záležitostí. Tržby za půjčování kompenzačních pomůcek pomáhají krýt náklady hlavní činnosti. Pro činnost pečovatelské služby pomáhají vytvářet kontakty s potencionálními klienty, kteří potřebují intervenci sociální služby.

Tab. 6 Hospodaření činnosti půjčování kompenzačních pomůcek r. 2008

Přímé náklady	Kč	Výnosy	Kč
Přímé náklady	0	Výnosy z činnosti	166 403
Přímé náklady celkem	0	Výnosy celkem	166 403
		Rozdíl +	166 403

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Z tabulky vyplývá, že hospodaření činnosti půjčování kompenzačních pomůcek je samofinancované, čímž přispívá ke krytí nákladů hlavní činnosti. Po této službě je ze strany klientů poptávka a je zájmem organizace zvyšovat a rozšiřovat nabídku služby.

Tab. 7 Vývoj v pořizování kompenzačních pomůcek 2005-2008 (poč. ks v roce)

DRUH POMŮCKY	2005	2006	2007	2008
Invalidní vozík	3	11	14	19
Toaletní židle	6	11	13	21
Chodítko	4	13	15	19
Vanové sedačky	17	14	16	17
Polohovací lůžko	3	3	8	8
Sprchová židle	1	1	1	3
Fr. hole a berle	4	10	10	10
Nástavec WC	3	3	3	4
Elektrické polohovací lůžko	0	0	0	1
Antidekubitní matrace	0	0	1	1

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Z tabulky je zřejmé, že organizace navyšuje počet a rozšiřuje sortiment kompenzačních pomůcek.

Na rozšíření sortimentu kompenzačních pomůcek byly v roce 2008 použity finanční dary Nadace Euronisa ve výši 28 300,- Kč a Výboru dobré vůle nadace Olgy Havlové ve výši 24 385,- Kč. Organizace řeší problém s uskladněním kompenzačních pomůcek.

Provoz chráněných bytů je ve smluvním vztahu k obci. K dispozici je 42 bytových jednotek. V roce 2008 celkem 39 nájemníků hradí úhrady ve výši cca 575 tis. Kč/rok, služby a energie obci. V oblasti služeb je hrazen poplatek za úklid společných prostor ve výši 100,- Kč/os./měsíc a poplatek za telefon ve výši 100 Kč,- Kč/os./měsíc. Personálně je úklid společných prostor zabezpečován:

1 uklízečka Pražská ul. 2.třída úvazek na 5 hodin denně

1 uklízečka Vranovská ul. hod.odměna úvazek 2 hodiny denně
dohoda o pracovní činnosti

Uklízečka na Pražské ul. má v popisu své činnosti i provádění jiných činností, např.mytí jídelnosičů.

Tab. 8 Hospodaření činnosti provoz chráněných bytů v r. 2008

Přímé náklady	Kč	Výnosy	Kč
Přímé náklady	250 000	Výnosy z činnosti	0
Přímé náklady celkem	250 000	Výnosy celkem	0
Rozdíl -	250 000		

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Údaje v tabulce ukazují, že hospodaření je zcela závislé na dotaci obce. Náklady jsou hrazeny z dotace města Mimoň na provoz hlavní činnosti.

Řízení organizace je zabezpečováno správní radou, dozorčí radou, ředitelkou a ekonomkou. Členům správní a dozorčí rady nepřísluší žádná odměna, ředitelka pobírá smluvní plat a účetní je zařazena do 8.tarifní třídy na plný úvazek.

Pro vymezení efektivnosti v této oblasti slouží tabulka, ve které jsou vyčísleny přímé náklady a pro názornost uvedeny „výnosy„ této činnosti

Tab. 9 Hospodaření „činnosti“ řízení organizace v r. 2008

Přímé náklady	Kč	Výnosy	Kč
Mzdové náklady	395 517	Výnosy z činnosti	0
Sociální a zdravotní pojištění	138 431		
Ostatní služby	124 935		
Přímé náklady celkem	658 883	Výnosy celkem	0
Rozdíl -	658 883		

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Z údajů v tabulce je zřejmé, že nejvyšší položku nákladů tvoří mzdy a odvody z mezd. Pro zabezpečení řídicí a účetní činnosti jsou placeny služby za BOZP a PO, revize zařízení, softwarové služby, audit, internetové stránky. Náklady jsou kryty z dotace města Mimoň na provoz organizace.

Analýza ekonomické efektivnosti jednotlivých činností společnosti potvrzuje stav běžný v hospodaření neziskových organizací, že činnosti v rámci hlavní činnosti jsou ztrátové, náklady musí být hrazeny z dotačních titulů. Výjimku tvoří činnost rozvoz obědů, která je vykonávána v rámci hlavní činnosti částečně ve spojení s pečovatelskou službou a částečně samostatně. Kladný rozdíl snižuje ztrátu z hlavní činnosti. Dále z analýzy vyplývá, že činnosti doplňkové jsou samofinancované a pomáhají krýt náklady hlavní činnosti.

4. Analýza stavu právního prostředí v neziskové oblasti

Právní prostředí v neziskové oblasti je tvořeno jednak ustavujícími zákonnými normami, jimiž se řídí registrace, organizační struktura, finanční řízení, hospodaření a zánik organizace, tzv. statutární normy a dalšími zákony, vyhláškami a nařízeními, které mají vliv na fungování neziskových organizací. Pro posouzení stavu právního prostředí je potřeba analyzovat jednotlivé oblasti legislativy odděleně. V této části diplomové práce bude provedena analýza právního prostředí v neziskové oblasti zahrnující oblast zákonných norem, oblast účetnictví a daní, analýza nejčastějších problémů v těchto oblastech se vyskytujících a návrh řešení některých z nich.

4.1 Oblast statutárních norem

Nezisková organizace je pojem, který je obecně používán, aniž by byl definován nějakým platným právním předpisem v České republice. Dlouho se uvažovalo o zvláštním zákonu, který by specifikoval neziskovou organizaci, její předmět činnosti, jakým způsobem vzniká, hospodaří, popř. jak bude zdaněna. Čas ukázal, že se stále řeší samostatně různé typy neziskových organizací nově schválenými zvláštními zákony. V poslední době se objevují snahy definovat veřejnou prospěšnost, aby neziskovost nebyla založena na právní subjektivitě, ale na činnosti. Neziskové organizace se tedy zakládají podle různých právních předpisů a podléhají registraci na místech určených jim zákonem, podle kterého jsou zřízeny. Neziskové organizace jsou vedeny v seznamu ekonomických subjektů, který vede Český statistický úřad a mají přiděleno identifikační číslo. Lze konstatovat, že přetrvává nesystémově řešená záležitost ve smyslu vymezení pojmu neziskových organizací. Synonymum pojmu neziskové organizace a to subjekty, které nebyly zřízeny za účelem podnikání není také zcela přesné, neboť z něho nevyplývá všeobecný zákaz podnikání. Politické strany a nadace mají podnikání přímo zakázáno zvláštními zákony. Zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů, také přímo zakazuje, aby se sdružení zakládalo k výkonu výdělečné činnosti. V praxi však není ojedinělým jevem, že právě toto ustanovení není dodržováno. Pokud obratem převažuje hospodářská činnost, lze uvažovat, zda se stále jedná o subjekt založený k jiným účelům,

než je podnikání. Tento stav je důsledkem nevyjasněnosti hranice mezi činnostmi charakterizovanými jako hlavní, doplňkové a hospodářské v příslušných zákonech. Účetní předpisy výklad upřesňují v tom smyslu, že vše, co je definováno ve zřizovacích listinách, statutech nebo stanovách řadí do hlavní činnosti. Vše, co není hlavní činností, řadí účetní předpisy mezi činnost hospodářskou. Dále existuje pojem jednotlivý druh hlavní činnosti, kdy opět v praxi není zcela jednoznačné, co můžeme za jednotlivý druh hlavní činnosti považovat.

V září roku 2008 představila ministryně pro lidská práva a menšiny a předsedkyně rady pro nestátní neziskové organizace Džamila Stehlíková teze k zákonu o veřejně prospěšných organizacích. Zákon, na jehož přípravě spolupracovali zástupce některých nestátních organizací, Výbor pro legislativu a financování Rady vlády pro nestátní neziskové organizace, odborníci na české a evropské právo a legislativu a představitelé veřejné správy, má definovat veřejně prospěšnou organizaci a sjednotit pravidla a podmínky poskytování veřejných prostředků. Zákon má zajistit společenskou kontrolu a vysoký stupeň transparentnosti hospodaření organizací, jejichž veřejně prospěšná činnost je zajišťována z veřejných zdrojů. Jednou z klíčových podmínek je neziskovost – pravidlo nerozdělování zisku ve prospěch zakladatelů organizace a návratu zisku do aktivit organizace, která plní úkoly veřejné prospěšnosti. Zákon by měl vymezit podmínky pro získání statutu veřejné prospěšnosti. Předpokládá se, že organizace, které naplní podmínky tohoto zákona, budou moci snadněji čerpat dotace z veřejných zdrojů a budou mít nárok na příslušné daňové a poplatkové úlevy. Pro uznání formy veřejně prospěšné organizace bude rozhodující náplň činnosti organizace, především oblasti kultury, školství, vzdělávání, zdravotnictví či sociálních služeb, přičemž tato činnost má sloužit veřejnému zájmu. Znaky veřejné prospěšnosti budou moci vykazovat všechny typy právnických osob. Stávající právní formy neziskových organizací, jako jsou obecně prospěšné společnosti, občanská sdružení, nadace, nadační fondy a církevní právnické osoby, zůstanou zachovány. Mohou, ale nemusejí, nést znaky veřejné prospěšnosti. V současné době se totiž předpokládá, že všechny neziskové organizace, vymezené podle několika právních typů, jsou veřejně prospěšné, a to neodpovídá skutečnosti. Neziskové organizace se budou moci na základě zákona rozhodnout, zda získají postavení veřejně prospěšné organizace a tím i přístup k veřejným prostředkům, ale současně budou podléhat daleko přísnější kontrole, než tomu

tak bylo doposud. Veřejně prospěšné organizace budou jednotně registrovány ve zvláštním veřejném rejstříku, který povede ministerstvo, jež bude zákonem určeno. Existence takového rejstříku usnadní a zlevní kontrolní činnost státu v oblasti veřejné prospěšnosti. Neméně důležité je i to, že organizace vedené v tomto rejstříku budou podrobeny kontrole veřejnosti. Odpovědnost za splnění znaků veřejné prospěšnosti do zápisu a po celou dobu trvání budou mít samotné právnické osoby i jejich statutární orgány. Dojde ke zrovnoprávnění právnických osob vykonávajících veřejně prospěšnou činnost, což umožní provozování nemocnic, jiných ústavů poskytujících zdravotní a sociální péči, případně škol v neziskovém režimu ve veřejném zájmu. Zákon má posílit veřejnou kontrolu nad veřejně prospěšnými subjekty, zajistí transparentnost poskytování dotací a transparentnost účasti na nepřímých výhodách. Veřejně prospěšná organizace bude muset zveřejnit statutární dokumenty, tj. základací listiny, společenské smlouvy, statuty, stanovy, dále účetní závěrky, včetně přílohy se zprávou auditora a výroční zprávy s předepsaným obsahem. Zákon zavede přísné sankce a odpovědnost statutárních orgánů za porušení podmínek, a to při přihlášení se ke znakům veřejně prospěšné organizace i v době jejího trvání. Zákon by měl stanovit, jaké přímé i nepřímé benefity budou poskytnuty veřejně prospěšné organizaci. Přímou výhodou plynoucí ze statutu veřejně prospěšné organizace bude možnost zúčastnit se jako žadatel na dotačních programech. Nepřímou výhodou budou daňové i poplatkové úlevy nad rámec dosavadní právní úpravy.⁴³ Česká republika jako člen Evropské unie prochází procesem sjednocování legislativy ČR a EU. Zákon o veřejně prospěšných organizacích je toho důkazem.

Oblast zákonných norem neziskových organizací v ČR je skutečně velice rozsáhlá a mnohdy ne zcela přehledná. Při existenci tolika typů neziskových organizací vznikají problémy se správným zařazením k určitému typu právní normy. V neziskovém sektoru ČR se lze setkat s celou řadou rozmanitých právních a organizačních forem. Komplikovaný proces začleňování organizací do určité právní formy pak působí problémy nejen samotným organizacím, dle také úřadům a institucím, které mají na činnost neziskových organizací dohlížet a kontrolovat ji. Proto je žádoucí, aby vymezení neziskové

⁴³ <http://www.osnoviny.cz/diskuse-o-tezich-k-zakonu-o-verejne-prospesnych-organizacich>

sektoru bylo jednoduché a jasné. Avšak stanovit hranice, ve kterých se bude neziskový sektor nacházet není jednoduché stejně jako označení neziskového sektoru jedním slovem, které by označovalo celou škálu činností, které tyto organizace nabízejí. Souhlasím s názorem, že oblast legislativy neziskových organizací volá po radikální reformě. Otázkou však zůstává, zda vše vyřeší definování pojmu neziskové organizace. Od doby, kdy se začalo poukazovat na nedostatečnost definice pojmu neziskové organizace uběhla dlouhá řádka let, aniž by se v této oblasti cokoliv změnilo. Vzniklo obrovské množství neziskových organizací, které se lépe či hůře v legislativě orientují a snaží se nějakým způsobem fungovat. Řešení této problematiky spatřuji spíše ve výše zmíněném zákonu o veřejně prospěšných organizacích. Stávající systém navrhuji ponechat a některé nedostatky řešit upřesňujícími dodatky tak, aby nevznikaly pro stávající neziskové organizace nadbytečné náklady. Jediným zákonem, který navrhuji k náležité revizi je zákon č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje existenci občanských sdružení včetně odborových organizací. Tento zákon v běžné praxi naprosto nedostačuje, protože neupravuje řadu problémů jako např. hospodaření sdružení, postavení členů, podnikatelskou činnost, ale také likvidaci. Posledně jmenované mohu potvrdit příklady z praxe, kdy ministerstvo vymaže z registru sdružení bez likvidace a finanční úřad, který eviduje u sdružení daňové nedoplatky víceméně náhodou zjistí, že sdružení již neexistuje. Občanská sdružení měla vše, co není upraveno zákonem, zejména zánik členské základny, likvidaci nebo slučování , upravit ve stanovách. Ani toto však příslušné ministerstvo nebylo schopno zajistit.

4.2 Oblast účetnictví

Prováděcí předpisy v oblasti účtování vykládají pojmy, s jejichž definicí se neziskové organizace potýkají již řadu let. Hlavní činností se pro účely vyhlášek rozumí veškeré činnosti, pro které byla účetní jednotka zřízena zvláštním právním předpisem, zřizovací listinou nebo jiným dokumentem. Hospodářskou činností se rozumí činnosti stanovené zvláštním právním předpisem , nebo činnosti stanovené zřizovatelem ve zřizovací listině, například činnost doplňková, vedlejší, podnikatelská nebo jiná činnost.

Účetní jednotky jsou povinny ke dni sestavení účetní závěrky sledovat odděleně náklady, výnosy, výsledek hospodaření za hlavní činnost a náklady, výnosy a výsledek hospodaření za hospodářskou činnost. Pokud je část nákladů vynakládaných na hlavní činnost společná s náklady vynakládanými na hospodářskou činnost a jsou tudíž těžko co do jejich výše rozlišitelnými, pak účetní jednotky mohou tyto náklady klíčovat například v poměru výše výnosů docílených v hospodářské činnosti k výnosům docíleným v hlavní činnosti včetně dotace nebo příspěvku poskytované na tyto činnosti ke dni sestavení účetní závěrky.

Pro neziskové organizace tu stojí proti sobě dvě velké povinnosti: zpracovat účetní závěrku v požadovaném termínu a současně zpracovat podklady pro výpočet daně z příjmů ve stejném termínu, aby mohla být zaúčtována daň z příjmů a vykázán výsledek hospodaření po zdanění. Praxe ukazuje, že právě pro velkou náročnost správného zjištění základu daně z příjmů, v návaznosti na to i výpočtu daně jsou někdy tyto práce prováděny až později, po uzavření účetního období, a o dani z příjmů je účtováno s ročním zpožděním. Tento postup není v souladu se zákonem. Je na zvážení zákonodárců, zda by nebylo vhodné tuto problematiku řešit. Podnikatelé mají možnost pečlivě připravovat podklady pro zjištění základu daně tři měsíce, a přitom je postup při jeho výpočtu nesrovnatelně jednodušší.

Celkově považuji legislativu v oblasti účetnictví pro neziskové organizace na dobré úrovni. Zákon o účetnictví, vyhláška pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání a České účetní standardy jsou podrobně vysvětlovány a rozebírány v různých publikacích, článcích, metodikách, probíhají přednášky na téma účetnictví v neziskových organizacích. Programová podpora v této oblasti se začíná také zkvalitňovat. Ze své praxe na finančním úřadě mohu konstatovat, že problém je nutno hledat jinde. Je až s podivem, kolik účetních firem se „domnívá“, že problematice neziskových organizací „rozumí“. Přitom litují investic do kvalitního softwaru a jejich pracovníci, kteří připravují podklady pro účetní zpracování, mnohdy podceňují náročnost a přesnost při zajišťování účetnictví. Pokud se nezisková organizace rozhodne přenechat zpracování účetnictví externí firmě, je nejdůležitějším momentem těsná spolupráce účetní firmy a pracovníka neziskové organizace, protože pouze ten zná podrobně interní záležitosti firmy a dokáže jednoznačně rozlišit náklad podle druhu činnosti. Pokud tato

základní podmínka není splněna, nezisková organizace se může dostat do velkých problémů.

4.3. Oblast daní

Pojem neziskový sektor vyvolává v běžném občanovi asociaci organizací provádějících společensky potřebné a žádoucí činnosti, které jsou státem ve všech oblastech vhodným způsobem podporovány. Jednou z oblastí podpory je i oblast daní. Všeobecně se předpokládá, že zákonná úprava daňového systému poskytuje neziskovým organizacím určité zvýhodněné podmínky jednak v systému přímého zdaňování a dále v systému administrativy. Praxe však ukazuje, jakou zátěž pro neziskové organizace oblast zdaňování představuje.

V oblasti daně z příjmů právnických osob podnikatelské subjekty ve svém účetnictví sledují souhrnně náklady, výnosy z běžné a mimořádné činnosti, výpočtem hospodářský výsledek, který zákonnými úpravami transformují do základu daně z příjmů. Pro neziskové organizace je cesta k výpočtu hospodářského výsledku a základu daně mnohem složitější. Zásadním problémem je klíčování nákladů a určení příjmu vzhledem k předmětu daně. U neziskových organizací nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že náklady vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Splnění této podmínky se posuzuje za celé zdaňovací období podle jednotlivých druhů činností. Zákon o daních z příjmů ukládá: *„Pokud jednotlivá činnost v rámci téhož druhu činností je prováděna jak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou nižší nebo rovny než související náklady (výdaje) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, tak za ceny, kdy dosažené příjmy jsou vyšší než související náklady (výdaje), vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, jsou předmětem daně pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související náklady“*⁴⁴. I po řadu let své existence přináší toto komplikované ustanovení řadu těžkostí. Mnohdy je v praxi naprosto neproveditelné. Neziskové organizaci nezbyvá, než pro zajištění této povinnosti vybudovat administrativně náročný systém, jehož výstupy by byly v souladu se

⁴⁴ § 18 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

zákonnými požadavky. Žádný předpis však již neurčuje míru podrobnosti nebo agregace, přitom vlastní subjektivní vymezení jednotlivých druhů činností může být příčinou, že více činností spadne do režimu zdaňování. Organizace se tak dostávají ve značné míře do právní a daňové nejistoty, zda zvolený způsob bude odpovídat požadavkům správce daně. V rámci svého poslání mohou neziskové organizace provádět více činností, které však chápou jako činnost jednu. Jiný názor může mít správce daně, který toto posoudí jako více činností. U podnikatelského subjektu tento problém nemůže nastat. Zdaní všechny příjmy a kolik činností to ve skutečnosti je, nikoho nezajímá, nikdo tuto skutečnost nezkoumá. Nezisková organizace pro potřeby vynětí ze zdanění tuto skutečnost musí zkoumat a rozhodnout, o kolik činností se vlastně jedná. U neziskových organizací také častěji, než u obchodních společností dochází k tomu, že stejný výkon uskutečňují za více různých cen. Většinou pro to mají různá kritéria, např. školní jídelna – strážník vlastní, cizí apod. . V tomto případě musí organizace opět klíčovat, zda nedošlo k naplnění podmínky, že příjem je vyšší než náklady.⁴⁵

Z uvedeného vyplývá, že neziskové organizace jsou určitým způsobem daňově zvýhodněny proti podnikatelským subjektům, avšak administrativní náročnost vedení účetnictví a evidence pro daňové účely je nesrovnatelně vyšší. Ke zjednodušení celého systému zdaňování příjmů neziskových organizací bych navrhovala absolutní zrušení povinnosti zdaňování příjmů v rámci hlavní činnosti. Tím odpadnou problémy s klíčováním nákladů, sníží se administrativní náročnost organizace a celková zátěž. Pravděpodobnost, že hospodaření v rámci hlavní činnosti skončí ziskem je velice nízká. Navíc definice hlavní činnosti uváděné ve stanovách a zřizovacích listinách jsou většinou natolik obecné, že nezisková organizace má v rámci daňové kontroly dostatečný prostor na to, aby konkrétní příjem a potažmo výdaj zařadila do činnosti hlavní. I z tohoto důvodu se jeví jako naprosto neefektivní zabývat se zdaňováním příjmů z hlavní činnosti ať už pracovníky samotných organizací, tak pracovníky finančních úřadů. Samozřejmě, co se týká příjmů z hospodářské, doplňkové či jiné činnosti, tam by stávající systém zůstal zachován, neboť v této oblasti působí neziskové organizace jako konkurenční subjekt podnikatelským subjektům a mohlo by dojít k porušení pravidel hospodářské soutěže.

⁴⁵ STUHLÍKOVÁ, H. a KOMRSKOVÁ, S. *Zdanění neziskových organizací*. 7. vyd. Olomouc: ANAG 2009. ISBN 978-90-7263-510-8.

Dalším daňovým zvýhodněním neziskových organizací, které nabízí současný daňový systém je možnost snížení základu daně z příjmů podle § 20 odst. 7 ZDP. Všichni poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, mohou základ daně po zákonem daných úpravách dále snížit až o 30%, maximálně však o 1 000 000 Kč, použijí-li prostředky získané takto dosaženou úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. V této oblasti jsou navrhovaná opatření radikálnější. Postupem času, kdy vzniká skutečně velké množství různých typů neziskových organizací mám za to, že tento institut daňového zvýhodnění by měl být určen pouze těm organizacím, které neslouží pouze potřebám úzkého kruhu občanů nebo členům organizace, ale těm, jejichž hlavní činností je poskytování veřejně prospěšných služeb. To znamená, že podmínkou možnosti uplatnění tohoto daňového zvýhodnění by byl konkrétní účel organizace. Zavedení této úpravy by muselo předcházet zavedení obecné definice veřejné prospěšnosti s jejím demonstrativním výčtem a pověřením orgánů, který by byl zodpovědný za udělování a odebírání statutu veřejné prospěšnosti. Důležitou podmínkou možnosti uplatnění tohoto daňového zvýhodnění by byla povinnost zveřejňování základních údajů o hospodaření a činnosti společnosti v tisku. Je pouze vinou zákonodárců, že ještě nebyl dokončen proces vymezení pojmu veřejně prospěšná činnost a udělování statutu veřejné prospěšnosti organizacím tak, jak je běžné v řadě zemí Evropy. Status veřejné prospěšnosti právnických osob tak existuje mezi jinými ve Velké Británii, v Polsku, Německu, Maďarsku, Bulharsku či Rumunsku. V jednotlivých zemích plní status veřejné prospěšnosti zcela specifické cíle a v každé z nich vedly k jeho zavedení různé důvody. Velkou Británii vedla k přijetí zmíněného statutu snaha kontrolovat nakládání s veřejnými prostředky, pro Německo byla motivem ochrana soukromých prostředků věnovaných veřejnost, v dalších zemích byla veřejná prospěšnost pojata jako prostředek k zajištění daňových úlev pro veřejně prospěšné cíle, které jsou součástí ekonomiky obecného blaha.⁴⁶

Určitým zvýhodněním pro neziskové organizace při získávání finančních prostředků je pro jejich dárce možnost odečtu hodnoty darů od daňového základu. Pro optimalizaci svého daňového základu dárce často vyhledávají právě neziskové organizace. ZDP umožňuje

⁴⁶ <http://zpravodajstvi.ecn.cz/index.stm?apc=zkox1--&x=1905139>

dárcům uplatnit položku odčitatelnou od základu daně, pokud dary poskytnou obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území ČR, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní a politickým stranám a hnutím na jejich činnost. Dárce může od základu daně odečíst hodnotu darů v limitované výši. Fyzické osoby mohou v úhrnu odečíst nejvýše 10% ze základu daně, právnické osoby mohou základ daně snížit nejvýše o 5%, přitom v případě poskytnutí darů vysokým školám a veřejným výzkumným institucím lze základ daně snížit nejvýše o dalších 5%. Vzhledem k tomu, že existence většiny neziskových organizací je závislá na finančních prostředcích získaných právě formou darů, je tato forma podpory velmi významná a zasloužila by si podrobnější a hlubší rozpracování možností dárcovství v této oblasti. Inspirací by mohlo být například sousední Německo, kde existuje široká škála forem dárcovství. Pro začátek bych navrhovala opět v souvislosti se zavedením instituce veřejné prospěšnosti možnost snížení základu daně, případně slevy na dani.

V případě **daně z přidané hodnoty** od účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, se v této oblasti potýkají neziskové organizace s pochybnostmi, zda všechno a správně zdanily, či zda naopak nezdanily něco, co zdanit nemusely. Pokud se oblast zdaňování neziskových organizací daní z příjmů považuje obecně za oblast složitou, pak zvládnutí problematiky daně z přidané hodnoty v neziskové organizaci je výkonem hodným obdivu. Zatímco úprava DPH platná do účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., spojovala daň z přidané hodnoty s pojmy hlavní a hospodářské činnosti, současná úprava používá pojem ekonomická činnost. Pokud tedy nezisková organizace uskutečňuje ekonomickou činnost, tj. soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, nebo využívá hmotný a nehmotný majetek za účelem získání příjmů, pokud tento majetek využívá soustavně, je osobou povinnou k dani. Prvotní problém nastává již s počítáním obratu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty. Od 1. ledna 2009 se obrat vypočítá jako souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné

k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitostí a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až § 56 ZDPH (finanční a pojišťovací činnosti a převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení), jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci odpisovaného nehmotného majetku, nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem. Novelizované znění se nejvíce dotýká územně samosprávných celků a organizačních složek státu, které nyní musí důsledně sledovat výši těchto úplat v souvislosti s případnou registrací v důsledku překročení obratu. Rozšířením definice obratu se zejména obce a školy, ale i jiné neziskové organizace pravděpodobně stanou plátcí DPH. Důvodem je právě fakt, že do obratu se počítají zejména příjmy z dlouhodobého pronájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které dosud stály mimo obrat a které bývají častým zdroje příjmů těchto organizací. Počátkem úspěchu ve zvládnutí problematiky DPH je, aby nezisková organizace dokázala v rámci svých veškerých aktivit správně vymezit, co je pro ni a co není ekonomickou činností. Pak existuje reálná šance se s touto problematikou vypořádat.

Další problémovou oblastí v evidenci DPH, která se vyskytuje zejména u neziskových organizací, je výpočet nároku na odpočet daně. Obecně má plátce nárok na odpočet daně, pokud použije přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pokud nezisková organizace vykonává pouze osvobozené činnosti vyjmenované v zákoně o DPH, nemá nárok na odpočet daně na vstupu. Pro neziskové organizace je však převážně typická situace, kdy vykonávají činnost kombinovanou, tzn. ekonomickou činnost s plným nárokem na odpočet a činnost osvobozenou bez nároku na odpočet. Pokud organizace použije přijatá plnění jak k uskutečnění plnění s nárokem na odpočet, tak i k plněním osvobozeným, je povinna způsobem popsáním v zákoně krátit odpočet daně. K tomu použije koeficient, který vyjadřuje míru osvobozených plnění a plnění s nárokem na odpočet. Tomu musí přizpůsobit evidenci DPH a zabezpečit rozdělení přijatých plnění do tří skupin ve vztahu k uskutečněným plněním. Základem správného postupu je zvolit takový mechanismus, aby kompetentní osoba dokázala jednoznačně vstupní doklady

označit a rozdělit je do předepsaných kategorií. Situace není vůbec jednoduchá, komplikuje se zejména v případech, kdy organizace očekává dotaci a než ji obdrží, účtuje se plný nebo krácený nárok na odpočet, po obdržení dotace musí situaci řešit a změnit poměr uplatňování odpočtu.

Z výše uvedeného nelze než konstatovat obrovskou administrativní zátěž pro neziskové organizace. V praxi pak zejména u menších neziskových organizací dochází k tomu, že příjmy z uskutečněných plnění zdaní a právo na odpočet daně na vstupu raději neuplatní, a tak se i přesto, že tím organizaci vlastně poškodí vyšším odvodem DPH, vyhnou složitému klíčování přijatých plnění. Toto řešení není zcela nelogické. Neziskové organizace argumentují tím, že konečným efektem je vlastně úspora pracovní síly, která by byla potřeba k zajištění náročné účetní evidence. Z praxe mohu uvést také opačný případ, kdy příspěvková organizace, jejíž hlavní činností je poskytování služeb úzce souvisejících se sportem a tělesnou výchovou osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost, tudíž plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, chybně vyhodnotila činnost ve vztahu k DPH, veškerá uskutečněná plnění zdanila a nárokovala si odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. V podstatě se chovala stejně, jako podnikatelský subjekt. Správce daně po provedené kontrole překlasifikoval uskutečněná zdanitelná plnění na plnění osvobozená bez nároku na odpočet a nárok na odpočet daně neuznal.

Daň z přidané hodnoty se řadí do kategorie daní nepřímých. Jako taková má svá specifika. Po vstupu České republiky do Evropské unie je daň z přidané hodnoty nejdůležitější daní daňového systému ve smyslu podílu na příjmové části státního rozpočtu a rozpočtu Evropské unie. V této situaci, dle mého názoru, není na místě navrhnout řešení týkající se pouze určité skupiny plátců. Osvobozená plnění od daně, která zákon definuje, uskutečňují v převážné míře právě neziskové organizace. Tím, že u nich dochází k souběhu různě definovatelných činností, dostávají se tak do pozice, kdy je nutná náročnější administrativa v rámci vedení agendy DPH. Má doporučení adresuji k samotným organizacím. Řešení spatřuji v delegaci evidence pro účely DPH kvalifikovaným odborníkům nebo své příjmy a činnosti korigovat v mantinelech, které nezakládají podmínky pro vznik plátcovství.

Ostatní přímé daně **daň silniční, daň z nemovitostí a daně převodové** nejsou pro neziskové organizace z pohledu zdaňování velkou komplikací.

Závěr

Domnívám se, že jsem ve své práci dospěla k naplnění cíle, který byl definován na jejím počátku. Byla provedena analýza stavu právního prostředí v neziskové oblasti a to v oblasti statutárních norem, oblastí účetnictví a daní. Jako nejobtížnější oblast v problematice neziskových organizací byla definována oblast týkající se zdaňování daní z příjmů právnických osob. Současná právní úprava staví neziskové organizace do daleko složitější situace ve srovnání s klasickými podnikateli. Složitost není v pochopení znění zákona o daních z příjmů, ale z hlediska praktického provedení bez doporučené metodiky. Uváděné problémy pak mohou působit potíže též s vedením účetnictví. Je nutné odbourat náročné sledování různých druhů příjmů a odpovídajících výdajů. Zásadní přínos vidím ve zjednodušení celého výpočtu daně z příjmů právnických osob.

Také další navrhovaná řešení a doporučení by mohla přispět k určitému zjednodušení dané problematiky, ale vzhledem k tomu, že by se jednalo o zásah do právního systému, jejich realizace podléhá procesu schvalování a aplikace do zákonných norem, což znamená časově neohraničený proces. Čas od času se objeví určitá iniciativa problematiku neziskových organizací otevřít a řešit, ale obvykle není snaha určitý záměr zrealizovat. Je až s podivem, jak stát k této problematice přistupuje. Přitom počet občanů, kteří se zapojují do činností neziskových organizací neustále narůstá. Roste i počet těch, kteří výsledky těchto činností spotřebovávají, úměrně tomu roste i potřeba informací o problematice neziskových organizací. Výchozí podmínky pro existenci neziskových organizací vytváří patřičná legislativa. Základním právním a daňovým pravidlům pro fungování neziskových organizací by měl rozumět každý, kdo v neziskové sféře pracuje, nebo kdo s neziskovými organizacemi přichází do styku. Je žádoucí, aby byly vymezeny mantinely, ve kterých mohou neziskové organizace vyvíjet svoji činnost a při tom plnit svá poslání ve vztahu k občanské společnosti, kterou pomáhají stabilizovat, kultivovat a ve které podporují demokratické principy jejího fungování. Stát svou politikou a zákony určuje prostor a míru nejen pro svobody občanů, včetně svobody sdružování, ale i pro konkrétní právní a daňové prostředí nezbytné pro činnost celého neziskového sektoru. Občané se sdružují do různých typů neziskových soukromých organizací s svobodou sdružování se tak stává jednou ze základních svobod demokratického státu. Na ideologické úrovni existují v každém typu

státního uspořádání silné brzdy rozvoje sdružování. Proto si každý moderní stát musel projít svoji vlastní cestu za svobodou sdružování, za svým neziskovým sektorem. Bez omezení se to týká i České republiky, která na cestu za svobodou sdružování vykročila a nachází se v období dosahování mety, která má úroveň zakládajících států Evropské unie. Je nutné vniknout hlouběji do podstaty fenoménu neziskových organizací. Současnost svobody sdružování v ČR je poznamenána především adaptací celé společnosti na tržní podmínky, ve kterých vše co není ziskové je ztrátové, a neziskové organizace si proto v těchto podmínkách musí tvrdě prosazovat své místo, prostor a opodstatnění. Při tom mají hned několik handicapů, jako například omezené možnosti v získávání profesionálů vzhledem ke značným rozdílům ve mzdovém ohodnocení pracovníků v ziskovém a neziskovém sektoru, a další. Ani obce ani podnikatelské organizace nemají finanční zdroje v objemech, které by umožňovaly jejich pravidelné a dostatečné přelévání do neziskových organizací, I za těchto složitých podmínek, kdy se stále upravuje dosavadní a vytváří nová legislativa pro činnost neziskových organizací, se neziskový sektor prosazuje.

Za největší přínos této práce považuji skutečnost, že jsem získala značný přehled o problematice neziskových organizací v oblasti legislativy, která zahrnuje oblast zákonným norem vzniku a registrace neziskových organizací a norem, které souvisejí s jejich fungování, tj. normy v oblasti daní a účetnictví. Tyto zkušenosti jsou pro mě velmi cenné jednak z hlediska mého zájmu o organizace neziskového charakteru jako takové, jednak z hlediska profesního, kdy tuto oblast přímo spravuji z pozice pracovníka správce daně.

Seznam použité literatury:

Citace:

- [1] PEŠTUKA, J. *Účetnictví nevýdělečných organizací*. EUROUNION Praha, 2008. ISBN 978-80-7317-067-7.
- [2] REKTOŘÍK, J. a kol. *Organizace neziskového sektoru*. 2. vyd. Praha: EKOPRESS, 2007. ISBN 978-80-86929-25-5.
- [3]] RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace*. 10. vyd. Olomouc: ANAG 2009. ISBN 978-80-7263-538-2.
- [4] STUHLÍKOVÁ, H. a KOMRSKOVÁ, S. *Zdanění neziskových organizací*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-90-7263-510-8.

Právní předpisy:

- [5] Zákon č. 40/1964 Sb., *občanský zákoník*, ve znění pozdějších předpisů.
- [6] Zákon č. 83/1990 Sb., *o sdružování občanů*, ve znění pozdějších předpisů.
- [7] Zákon č. 424/1991Sb., *o sdružování v politických stranách a politických hnutích*, ve znění pozdějších předpisů.
- [8] Zákon č. 563/1991 Sb., *o účetnictví*, ve znění pozdějších předpisů.
- [9] Zákon č. 338/1992 Sb., *o dani z nemovitostí*, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. 357/1992 Sb., *o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí*, ve znění pozdějších předpisů.
- [11] Zákon č. 586/1992 Sb., *o daních z příjmů*, ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Zákon č. 16/1993 Sb., *o dani silniční*, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákon č. 248/1995 Sb., *o obecně prospěšných společnostech a o změně a doplnění některých zákonů*, ve znění pozdějších předpisů.
- [14] Zákon č. 227/1997 Sb., *o nadacích a nadačních fondech a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů*.
- [15] Zákon č. 347/1997 Sb., *o vytvoření vyšších územních samosprávných celků a o změně ústavního zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky*, ve znění pozdějších předpisů.

- [16] Zákon č. 111/1998 Sb., *o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů*, ve znění pozdějších předpisů.
- [17] Zákon č. 219/2000 Sb., *o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích*, ve znění pozdějších předpisů.
- [18] Zákon č. 250/2000 Sb., *o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů*, ve znění pozdějších předpisů.
- [19] Zákon č. 3/2002 Sb., *o svobodě náboženského vyznání a postavení církví a náboženských společností a o změně některých zákonů*.
- [20] Vyhláška č. 500/2002, Sb., *kteou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*, ve znění pozdějších předpisů.
- [21] Vyhláška č. 504/2002 Sb., *kteou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví*, ve znění pozdějších předpisů.
- [22] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání“).
- [23] Vyhláška č. 505/2002 Sb., *kteou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu*, ve znění pozdějších předpisů.
- [24] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro ÚSC, PO, SF a OSS“).
- [25] Zákon č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, ve znění pozdějších předpisů,
- [26] Zákon č. 561/2004 Sb., *o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon)*, ve znění pozdějších předpisů.
- [27] Zákon č. 341/2005 Sb., *o veřejných výzkumných institucích*, ve znění pozdějších předpisů.

Zdroje na internetu:

- [28] HLADKÁ, M. *Přehled legislativy pro neziskové organizace 2009*. Brno: Centrum pro výzkum neziskového sektoru, 2009. 24 s.[online]. [cit.2010-01-21]. Dostupný z WWW: <http://www.e-cvns.cz/soubory/Prehled_legislativy-2009.pdf>
- [29] OS NOVINY zpravodajský portál o občanské společnosti [online].[cit.2009-06-23]. Dostupný z WWW:< <http://www.osnoviny.cz/diskuse-o-tezich-k-zakonu-o-verejne-prospesnych-organizacich>>
- [30] CHOLENSKÝ, R. *Veřejná prospěšnost v návrhu nového občanského zákoníku – jakou podobu nesmí mít*. ECONNECT [online] 2006 [cit.2010-04-05]. Dostupný z WWW: <<http://zpravodajstvi.ecn.cz/index.stm?apc=zkox1--&x=1905139>>

Další zdroje:

Výroční zpráva 2008 subjektu Domácí sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.
Informace získané při ústních konzultacích se zástupci společnosti.
Vlastní poznatky z profese pracovníka správce daně.

Seznam příloh:

A/ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE ČINNOSTÍ ROK 2008 (V KČ)

B/ ČLENĚNÍ VÝNOSŮ DLE ČINNOSTÍ ROK 2008 (V KČ)

C/ NÁKLADY A VÝNOSY ROK 2008 CELKEM (V KČ)

D/ ROZVAHA K 12/2008 (V KČ)

E/ VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY K 12/2008 (V KČ)

F/ VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB ZA
ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROK 2008

Příloha A

ČLENĚNÍ NÁKLADŮ DLE ČINNOSTÍ ROK 2008 (V KČ)

Náklady	Správa	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Materiálová náklady, energie	89 150	587 392	167 508	844 050
Opravy a udržování	0	21 047	128	21 175
Cestovné	859	9 763	135 115	145 737
Ostatní služby	33 184	199 773	39 151	272 108
Mzdové náklady	395 517	860 362	743 977	1 999 856
Sociální a zdravotní pojištění	138 431	291 955	253 028	683 414
Zákonné sociální náklady	0	600	100	700
Daně a poplatky	0	5 143	9 836	14 979
Jiné ostatní náklady	1 742	41 059	14 267	57 068
Odpisy	0	32 462	39 180	71 642
Celkem	658 883	2 049 556	1 402 290	4 110 729

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Příloha B

ČLENĚNÍ VÝNOSŮ DLE ČINNOSTÍ ROK 2008 (V KČ)

Výnosy	Hlavní činnost	Hospodářská činnost	Celkem
Tržby z prodeje služeb	419 367	1 535 947	1 955 314
Ostatní výnosy	67 589	28 298	95 887
Úroky	542	0	542
Tržby z prodeje majetku	21 000	0	21 000
Provozní dotace	2 212 800	0	2 212 800
Přijaté dary, příspěvky	57 185	0	57 185
Celkem	2 778 483	1 564 245	4 342 728

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domácí sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Příloha C

NÁKLADY A VÝNOSY ROK 2008 CELKEM (V KČ)

Celkové náklady	4 110 729
Náklady hlavní činnosti	2 708 439
Náklady hospodářské činnosti	1 402 290
Celkové výnosy	4 342 728
Výnosy hlavní činnosti	2 778 483
Výnosy hospodářské činnosti	1 564 245
Hospodářský výsledek	231 999
Hospodářský výsledek hlavní činnost – zisk	70 044
Hospodářský výsledek hospodářské činnosti – zisk	161 955

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

Příloha D

ROZVAHA k 31.12.2008

(v tis. Kč)

AKTIVA

PASIVA

STÁLÁ AKTIVA	350	VLASTNÍ ZDROJE	897
Dlouhodobý majetek	350	Vlastní jmění	284
		Fondy	381
OBĚŽNÁ AKTIVA	1 068	Výsledek hospodaření	232
Zásoby	16	CIZÍ ZDROJE	521
Poskytnuté zálohy	90		
Pohledávky z obchodního styku	214		
Pohledávky za zaměstnanci	- 1		
Ostatní daně a poplatky	2	Závazky z obchodního styku	137
Jiné pohledávky	33	Přijaté zálohy	0
Dohadné účty aktivní	2	Závazky k zaměstnancům	156
Příjmy příštích období	6	Závazky soc. a zdrav.poj.	92
Pokladna	38	Závazky daňové	9
Ceniny	20	Jiné závazky	0
Běžný účet	609	Dohadné účty pasivní	126
Náklady příštích období	39	Výnosy příštích období	1
ÚHRN AKTIV	1 418	ÚHRN PASIV	1 418

Příloha E

VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT k 31.12.2008

(v tis.Kč)

NÁZEV POLOŽKY	HLAVNÍ ČINNOST	HOSPODÁŘSKÁ ČINNOST
Materiálové náklady	677	168
Opravy a udržování	21	0
Cestovné	11	135
Ostatní služby	233	39
Mzdové náklady	1 255	744
Sociální a zdravotní pojištění	430	253
Zákonné sociální náklady	1	0
Daně a poplatky	5	10
Jiné ostatní náklady	43	14
Odpisy	32	39
NÁKLADY CELKEM	2 708	1 402
Výnosy od pojišťoven	0	1 370
Výnosy z pečovatelské služby	419	0
Výnosy za půjčování pomůcek	0	115
Ostatní výnosy za služby	0	51
Úroky	1	0
Zúčtování fondů	65	28
Jiné výnosy	2	0
Tržby z prodeje majetku	21	0
Přijaté příspěvky, dary	57	0
Provozní dotace	2 213	0
VÝNOSY CELKEM	2 778	1 564
Hospodářský výsledek	70	162

Zdroj: Výroční zpráva 2008 společnosti Domáci sociální a zdravotní péče Mimoň, o.p.s.

VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB ZA ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ ROK 2008

(v daňovém přiznání budou vyplněny následující řádky)

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč Poplatník
10	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ke dni 31.12.2008	231 999
30	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 12 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	61 135
70	Mezisoučet (ř.20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	61 135
101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona , pokud jsou zahrnuty v HV nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř.10)	57 185
112	Částky, o které lze podle §23 odst. 3 písm. c) zákona snížit HV nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř.10)	71 181
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	5 565
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)	133 931
200	Základ daně před úpravou (ř. 10 + 70 – 170)	159 203
220	Základ daně po úpravě (ř. 200 – 201 – 210)	159 203
250	Základ daně po úpravě (ř. 200 – 230 – 240 – 241 – 242	159 203
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž lze snížit ZD na ř.250	159 203

